

Frynsegoder i arbeidsforhold

*Når må arbeidsgiver innrapportere frynsegoder
den ansatte mottar i arbeidsforholdet?*

Kandidatnummer: 193

Antall ord: 14 901



JUS399 Masteroppgave
Det juridiske fakultet

UNIVERSITETET I BERGEN

8. juni 2020

Innholdsfortegnelse

1	Innledning	4
1.1	Tema og problemstilling.....	4
1.2	Aktualitet	5
1.3	Avgrensninger.....	7
1.4	Metode	8
1.5	Fremstillingen videre	10
2	Hva er frynsegoder i arbeidsforhold?.....	11
2.1	Frynsegoder	11
2.2	Naturalytelser i arbeidsforhold	11
2.3	Arbeidsforhold	12
3	Hvorfor skattlegge frynsegoder?.....	14
3.1	Innledning	14
3.2	Hensynet til økonomisk effektivitet.....	14
3.3	Hensynet til rettferdighet	15
3.4	Oppsummering	15
4	Kort om verdsettelse av frynsegoder	16
4.1	Innledning	16
4.2	Hovedregel: Verdsettelse til «omsetningsverdi»	16
4.3	Unntak: Verdsettelse etter takseringsregler	18
5	Fordelsvilkåret.....	20
5.1	Innledning	20
5.2	Hva er en «fordel»?	20
5.3	Avgrensninger.....	21
5.3.1	Innledning	21
5.3.2	Økonomisk karakter.....	21
5.3.3	Begrenset tilgjengelighet	21
5.3.4	I arbeidstakers interesse	23
5.3.4.1	Innledning	23
5.3.4.2	Typetilfeller	23
5.3.4.3	Analyse av domstolspraksis og administrativ praksis	26
5.3.4.4	Momenter i hovedsakelig karakter-vurderingen	28
5.3.4.5	Konkret anvendelse av vurderingstema og momenter	29

5.4	Oppsummering	30
6	Tilknytningsvilkåret	31
6.1	Innledning	31
6.2	Når er fordelene «vunnet ved arbeid»?	31
6.3	Naturalytelse fra arbeidsgiver	33
6.4	Naturalytelse fra tredjepart	34
6.4.1	Innledning	34
6.4.2	Arbeidsgivers forretningspartnere	35
6.4.3	Andre enn arbeidsgivers forretningspartnere	35
6.4.4	Unntak	37
6.5	Oppsummering	37
7	Unntak: Helt eller delvis skattefritak	38
7.1	Innledning	38
7.2	Hvorfor skattefritak?	38
7.3	Delvis skattefritak	39
7.3.1	Innledning	39
7.3.2	Gaver i arbeidsforhold	40
7.3.3	Personalrabatter	42
7.4	Fullstendig skattefritak	44
7.4.1	Innledning	44
7.4.2	Rimelige velferdstiltak	44
7.5	Nedre skattefri grense for bagatellmessige kostnader?	47
7.6	Oppsummering	48
8	Avslutning	49
	Kilderegister	51

1 Innledning

1.1 Tema og problemstilling

Denne masteroppgaven handler om frynsegoder i arbeidsforhold. Problemstillingen er når arbeidsgiver må innrapportere frynsegoder den ansatte mottar i arbeidsforholdet.

Frynsegoder, eller naturalytelser, i arbeidsforhold er f.eks. personalrabatter, gaver fra arbeidsgiver eller tredjeperson, tilgang til bedriftshytte eller arbeidsgiverfinansiert overtidsmat. Frynsegoder gis til ansatte for å øke motivasjon og for å gjøre arbeidsplassen attraktiv for aktuelle arbeidstakere. Hovedgrunnen er nok likevel at det ofte oppleves som skattemessig gunstig å gi lønn i form av frynsegoder. Det er den skatterettslige reguleringen av frynsegoder denne oppgaven vil omhandle.

Hvorvidt og i hvilken grad det foreligger skatteplikt for frynsegoder, har relevans for en ansatt som mottaker av et frynsegode, for arbeidsgiver som har foranlediget ervervet, og for skattemyndighetene som skal vurdere størrelsen på skatteplikten for den ansatte og arbeidsgiveren. Temaet kunne derfor vært sett fra andre synsvinkler enn arbeidsgivers. Grunnen til at jeg har valgt å problematisere temaet fra arbeidsgivers ståsted er at det er arbeidsgiver som har ansvaret med å rapportere inn skattepliktige frynsegoder ansatte mottar i arbeidsforholdet til skattemyndighetene, og derfor den som først og fremst må ha kunnskap om hvilke ytelser som er skattepliktige og ikke.

Det følger av skatteforvaltningsloven¹ (sktfvl.) § 7-2 (1) (a) at «[d]en som selv eller gjennom andre i løpet av en kalendermåned har utbetalt eller ytet fordel som nevnt i dette leddet, skal etter reglene i a-opplysningsloven² gi opplysninger om alt som er ytet til den enkelte mottaker». Videre heter det at «[o]pplysningene skal omfatte [...] lønn og annen godtgjøring for arbeid». I dette ligger at arbeidsgiver må innrapportere skattepliktige frynsegoder ansatte mottar i arbeidsforholdet.

Tidligere har det vært uklart hvem som har ansvaret med å rapportere inn skattepliktige frynsegoder en ansatt erverver fra tredjeparter når godet har påviselig sammenheng med

¹ Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven).

² Lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven).

arbeidsforholdet.³ Nå er det avklart at arbeidsgiver, f.o.m. 1. januar 2019, har den fulle rapporteringsplikten.⁴ Det heter i sktfvl. § 7-2 (2) at dersom «arbeidstaker i tjenesteforhold mottar ytelse [...] fra andre enn den som har arbeidstakeren i sin tjeneste, påhviler plikten til å gi opplysninger etter bestemmelsen her likevel den som har arbeidstakeren i sin tjeneste».

I utgangspunktet skal arbeidsgiver også gjøre forskuddstrekk i ansattes lønn og betale arbeidsgiveravgift på grunnlag av de samme skattepliktige frynsegodene, jfr. skattebetalingsloven⁵ (sktbl.) §§ 5-6 og 5-8 og folketrygdloven⁶ (ftrl.) § 23-2. Det følger av sktbl. § 5-6 (1) (a) at «[m]ed mindre annet er bestemt, skal det foretas forskuddstrekk i skattepliktig [...] lønn og andre ytelser som omfattes av skatteloven § 5-10», og § 5-10 viser til bestemmelsen for naturalytelser (skatteloven⁷ (sktl.) § 5-12). Videre skal det ifølge ftrl. § 23-2 (3) «betales avgift i den utstrekning naturalytelsene [...] skal tas med ved beregningen av forskottstrekk».

Dette innebærer at arbeidsgiver skal innrapportere, gjøre forskuddstrekk og betale arbeidsgiveravgift for skattepliktige frynsegoder ansatte mottar i arbeidsforholdet. For å besvare spørsmålet om når arbeidsgiver må innrapportere frynsegoder den ansatte mottar i arbeidsforholdet, er det derfor avgjørende å klarlegge hvor grensen mellom skatteplikt og skattefritak går. Denne er ofte hårfin.⁸

1.2 Aktualitet

Frynsegoder i arbeidsforhold har lang tradisjon, helt fra dampskipenes og jernbanens første tid her i landet.⁹ Tidligere var ikke skattenivået særlig høyt, og derfor var det heller ikke stor forskjell på skattepliktige og skattefrie frynsegoder.¹⁰ Etter hvert som skattenivået økte, fikk imidlertid skattefrie frynsegoder stadig økt verdi. Det het i forarbeider fra 1981 at «[n]aturalytelser som i sin tid ikke er tatt opp til beskatning p.g.a. ubetydelig økonomisk

³ Tredjepartsytelser i form av kundepleie har eksempelvis noen ganger i administrativ praksis vært pålagt tredjeparten å innrapportere, se Prop. 86 LS (2017-2018) s. 10; Sivilombudsmannen anmodet lovgiver om å avklare hvem som har rapporteringsplikten for tredjepartsytelser, se SOM-2013-2029.

⁴ Prop. 86 LS (2017-2018) s. 7-8; Innst. 399 L (2017-2018) s. 3-4; Finansdepartementet (2019a); Skattedirektoratet (2018).

⁵ Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven).

⁶ Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven).

⁷ Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

⁸ Stoveland (2000).

⁹ F.eks. kunne ansatte i jernbaneselskap reise gratis med selskapets tog, se NOU 1981: 48 s. 13.

¹⁰ NOU 1981: 48 s. 13.

verdi, er forblitt skattefrie fordi en har bygget på det gamle, og det heller ikke er gitt nye lover eller forskrifter som innebærer en endring av praksis».¹¹ Slik har det vært i lang tid. I en prinsipputtalelse fra Skattedirektoratet fra 2019 fremgår følgende:

«De tidligere reglene for rapportering og skattlegging av naturalytelser var til dels uklare, skjønnsmessige og lite i tråd med samfunnsutviklingen. Svakheterne bidro til en lite effektiv og rettferdig beskatning av naturalytelser. Mange har kunnet motta store fordeler i form av rabatter osv. som har vært skattepliktige, uten at de har blitt skattlagt. Dette er bakgrunnen for at regelverket for naturalytelser ble endret fra 1. januar 2019.»¹²

Aktualiteten viser seg altså i de nylige endringene og det stadige behovet for å tilpasse regelverket etter samfunnsutviklingen. Av senere endringer i regelverket kan nevnes at skattefritaket for matkuponger på inntil 50 kroner er opphevet f.o.m. 2019 fordi regelen må anses utdatert.¹³ F.o.m. 2019 skal også skattefritaket for arbeidsgiverfinansierte barnehageplasser til arbeidstakeres barn på inntil 3000 kroner i måneden oppheves.¹⁴ Begrunnelsen er at det «i dag [er] mogleg å skaffe barnehageplass til tilnærma alle barn, slik at det ikkje lenger er behov for eit særleg skattefritak når arbeidsgjevar bidreg til å betale slik plass heilt eller delvis».¹⁵ Et tredje eksempel er et skattefritak som ble innført 31. mars i år for nødvendige frynsegoder som mottas som følge av koronavirus-pandemien^{16,17} Forutsetningen er at tiltaket er «midlertidig», «forholdsmessig» og «klart begrunnet i å holde aktiviteten i virksomhetene i gang og å redusere smittefaren».¹⁸ Dette illustrerer at endrede behov i samfunnet, krever endringer i den skatterettslige reguleringen av frynsegoder.

I tillegg til endringer av reglene, har det den siste tiden funnet sted noen avklaringer hva gjelder forståelsen av reglene. Det gjelder f.eks. flybonuspoeng opptjent i jobbsammenheng og brukt privat.¹⁹ Det er ikke nytt at dette er skattepliktig, men det har ikke alltid vært beskattet i praksis fordi det har vært uklart hvem som har ansvar for innrapporteringen.²⁰

¹¹ NOU 1981: 48 s. 13.

¹² Skattedirektoratet (2019a).

¹³ Innst. 399 L (2017-2018) s. 3; Tidl. fsfin. § 5-15-6 (2).

¹⁴ Tidl. fsfin. § 5-15-5 (1) og (2).

¹⁵ Innst. 399 L (2017-2018) s. 3.

¹⁶ Ved årsskiftet 2019/2020 ble sykdommen covid-19 påvist i Kina, og har siden spredt seg til så store deler av verden at det i dag klassifiseres som en pandemi, koronavirus-pandemien, se Tjernshaugen mfl. (2020).

¹⁷ Skattedirektoratet (2020).

¹⁸ Skattedirektoratet (2020).

¹⁹ Skattedirektoratet (2019a) pkt. 1.

²⁰ Se Andersen, Busvold og Nilsen (2002) s. 50 pkt. 9.5.

F.o.m. 2019 er det imidlertid, som nevnt, klart at arbeidsgiver har ansvaret også for innrapportering av tredjepartsytelser, herunder flybonuspoeng, jfr. sktfvl. § 7-2 (2).²¹

Som vist, er temaet frynsegoder i arbeidsforhold svært aktuelt.²² Siden spørsmålet om når en arbeidsgiver må innrapportere frynsegoder den ansatte mottar i arbeidsforholdet knytter seg til et kasuistisk regelverk i konstant endring, må reglenes innhold slik de er i dag forsøkes klarlagt. Det tar denne oppgaven sikte på å gjøre.

1.3 Avgrensninger

Ettersom regelverket omhandlende frynsegoder er så kasuistisk, er det tilnærmet umulig med en fullstendig dekkende behandling av alle typetilfeller innenfor rammene av en masteroppgave. Det vil derfor måtte avgrenses mot en rekke typetilfeller. Bl.a. avgrenses det mot de lovfestede naturalytelsene fri kost og losji (sktl. § 5-12 (3)), rimelig lån i arbeidsforhold (sktl. § 5-12 (4)), privat bruk av elektronisk kommunikasjon dekket av arbeidsgiver (sktl. § 5-12 (5)), arbeidsgivers premiebetaling til kollektiv livrente (sktl. § 5-12 (6)), fri eller rimelig bolig i utlandet (sktl. § 5-12 (7)) og aksjer og opsjoner mv. i arbeidsforhold (sktl. § 5-14). Reglene er tekniske, omfattende og komplekse, og vil av plasshensyn holdes utenfor behandlingen. Privat bruk av arbeidsgivers bil (sktl. § 5-13) vil av samme grunn kun kort nevnes der det er relevant.

Videre avgrenses det mot utgiftsgodtgjørelser (sktl. § 5-11). Utgiftsgodtgjørelser er «ytelser som en arbeidstaker mottar til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid», jfr. § 5-11 (1). Siden kostnadene som refunderes er påløpt «i forbindelse med utførelse av arbeid», presumeres det at refusjonen gir den ansatte en tjenstlig fordel, og ikke en privatøkonomisk fordel. Som det redegjøres for senere i oppgaven, er en forutsetning for at noe skal regnes som en naturalytelse at den ansatte får en privatøkonomisk fordel.

Spørsmålet om når arbeidsgiver må innrapportere frynsegoder den ansatte mottar i arbeidsforholdet, avhenger i stor grad av at den ansatte gir opplysninger om å ha mottatt slike. Fordi oppgaven ses fra arbeidsgivers perspektiv og ordgrensen setter innholdsmessige begrensninger, vil denne oppgaven avgrenses mot behandling av ansattes plikt til å gi

²¹ Skattedirektoratet (2018).

²² Se f.eks. NRK1 Debatten (2019) om skatt på frynsegoder.

opplysninger til arbeidsgiver og plikt til å melde ifra til skattemyndighetene om mangler eller feil ved innrapportering.

Vanskelige spørsmål kan oppstå der frynsegoder gis ansatte i små bedrifter. Det kan spørres om innkjøp av gjenstander og tjenester til firmaet i realiteten er naturalgoder utelukkende kjøpt inn til de ansatte. Egentlig skattepliktige frynsegoder kan i slike tilfeller kamoufleres som innkjøpt i firmaets interesse. På grunn av oppgavens format, avgrenses det mot arbeidsforhold i små bedrifter.

Til slutt avgrenses det mot merverdiavgiftsrettslige og internasjonale skattespørsmål som kan oppstå, fordi det faller utenfor oppgavens kjerne.

1.4 Metode

Problemstillingen tar utgangspunkt i skatteloven (sktl.). Ved tolkning av lovens bestemmelser, er rettskilder knyttet til den tidligere skatteloven av 1911²³ (sktl. 1911) av betydning. Dette fremgår av forarbeidene:

«Ved at bestemmelsene i foreliggende lovforslag er utformet med sikte på uendret realitet, vil mest mulig av det foreliggende tolkningsmaterialet i form av forarbeider, høyesterettsdommer mv vedrørende gjeldende skattelovgivning beholde sin verdi.»²⁴

Ved tolkning av skatteregler skal det anvendes alminnelig juridisk metode, hvor lovens ordlyd er utgangspunktet.²⁵ Siden skatterett er spesiell forvaltningsrett gjelder legalitetsprinsippet, jfr. Grunnloven²⁶ (Grl.) § 113.²⁷ Det er ikke noe prinsipp at skattelover skal tolkes i skattyters favør i tvilstilfeller, men Høyesterett synes å legge større vekt på administrativ praksis i skattyters favør enn disfavør.²⁸ Sentrale lovbestemmelser for oppgaven er reglene om skatteplikt for naturalytelser i sktl. §§ 5-1, 5-10 og 5-12 og unntaksbestemmelsen i sktl. § 5-15 (2) om skattefritak. Lovteksten er vid, og krever tolkning i lys av andre rettskilder.

²³ Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven).

²⁴ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 6.

²⁵ Zimmer (2018) s. 48.

²⁶ Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov.

²⁷ Zimmer (2018) s. 37.

²⁸ Zimmer (2018) s. 50 og 55.

Lovforarbeider har stor betydning på skatterettens område.²⁹ I denne oppgaven gir forarbeidene størst bidrag ved den generelle tolkningen av vilkårene for skatteplikt, men lite bidrag ved tolkningen av de bestemte typetilfellene som er fritatt for skatt. De fleste av forarbeidene om naturalytelser er svært generelle og av eldre dato. På et rettsområdet som er i konstant utvikling, vil relevansen av eldre forarbeider være mindre. Noen nyere etterarbeider bidrar likevel til tolkningen, og anvendes der lovteksten ellers etterlater tvil.³⁰

Ved vurderingen av om visse frynsegoder er fritatt for skatt, gjelder skattelovforskriften gitt av Finansdepartementet³¹ (fsfin.). Lovgiver har delegert beskatningsmyndigheten for reglene om skattefritak til departementet, som har fastsatt en rekke kasuistiske unntaksregler.³² Ettersom disse reglene endres oftest, og store deler av rettskildematerialet er av eldre dato, er det vanskelig å finne tolkningsbidrag i andre rettskilder. Etterarbeider gir en viss veiledning.

Det er svært lite rettspraksis om temaet, og begrenset med underrettspraksis. Derimot er det en del administrativ praksis, som særlig gir veiledning ved forståelsen av skattefritaksreglene. Tilgangen til skattemyndighetenes praksis er imidlertid noe begrenset.

Dette avhjelpes av oppdaterte administrative uttalelser og Skatte-ABC (tidligere Lignings-ABC). Administrative uttalelser skiller seg fra skattemyndighetenes praksis ved at det ikke tas avgjørelser i konkrete saker, men at det gis generelle uttalelser.³³ Disse tillegges stor vekt av skattemyndighetene, men Høyesterett følger ikke alltid oppfatningene det gis uttrykk for.³⁴ Skatte-ABC er en håndbok som gir oversikt over aktuelle skatteregler, og som tar i betraktning administrativ praksis på området.³⁵ Håndboken «gir uttrykk for Skattedirektoratets fortolkning av foreliggende rettskilder og har normalt samme vekt som Skattedirektoratets meldinger og enkeltstående uttalelser».³⁶ Det er en rettskilde som må brukes med forsiktighet fordi det bl.a. ikke gis uttrykk for tvil der det som beskrives er tvilsomt.³⁷ I mangel av andre tungtveiende rettskilder ved tolkning av de aktuelle

²⁹ Zimmer (2018) s. 50.

³⁰ F.eks. Prop. 86 LS (2017-2018) og Innst. 399 L (2017-2018).

³¹ Forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14.

³² Zimmer (2018) s. 50.

³³ Zimmer (2018) s. 58.

³⁴ Zimmer (2018) s. 58 viser til Rt. 1990 s. 958 (Quatro) og Rt. 1990 s. 1293 (Ytterbøe).

³⁵ Skatte-ABC (2020) s. iii.

³⁶ Skatte-ABC (2020) s. iii.

³⁷ Skatte-ABC bør ikke ha større vekt enn administrative uttalelser ellers, se Zimmer (2018) s. 59.

skattebestemmelsene, vil likevel administrative uttalelser og Skatte-ABC tillegges en del vekt i denne oppgaven.

Utenom administrative uttalelser, Skatte-ABC, etterarbeider, det som kan leses av administrativ praksis og til en viss grad forarbeider, er juridisk litteratur en sentral rettskilde ved lov- og forskriftstolkningen. Selv om det meste av litteraturen er av eldre dato, og derfor mindre relevant, har Frederik Zimmer skrevet en del om temaet av nyere dato.³⁸

Uavhengig av tolkningstvil, vil alltid lovbestemmelsens formål spille en stor rolle.³⁹ Derfor er det viet egne punkt til nettopp formålet med skattlegging av frynsegoder (punkt 3) og formålet med skattefritak (punkt 7.2).

1.5 Fremstillingen videre

Siden oppgaven dreier seg om frynsegoder, et ikke-rettslig begrep, kreves det en begrepsavklaring innledningsvis i punkt 2. Der redegjøres det også for hva som menes med et arbeidsforhold, og kort om når et frynsegode gitt i arbeidsforholdet er skattepliktig. To kumulative vilkår må være oppfylt for at skatteplikt skal foreligge, et fordelsvilkår og et tilknytningsvilkår. Disse behandles inngående i punkt 5 og 6. For bedre å forstå hva som ligger i vilkårene for skatteplikt, er formålet med skatteplikten sentralt. Derfor vil begrunnelsen for skattlegging av frynsegoder gjøres rede for i punkt 3. Videre behandles verdsettelse av skattepliktige frynsegoder kort i punkt 4, fordi det har betydning for skattepliktens størrelse og for skattefritak der det gjelder beløpsgrenser. Selv om vilkårene for skatteplikt i utgangspunktet er oppfylt, kan visse naturalytelser være omfattet av skattefritaksregler. Skattefritaksreglene behandles inngående i punkt 7 der også begrunnelsen for å unnta visse frynsegoder for skatt inngår. Avslutningsvis gis det en sammenfatning av oppgavens viktigste funn i punkt 8.

³⁸ F.eks. Zimmer (2009) og Zimmer (2018).

³⁹ Zimmer (2018) s. 61; Monsen (2012) s. 36-37.

2 Hva er frynsegoder i arbeidsforhold?

2.1 Frynsegoder

Ordet *frynsegode* stammer fra det engelske begrepet *fringe benefit*, og brukes i Norge kun i dagligtalen. Rettslig må begrepet kunne identifiseres med *naturalytelser i arbeidsforhold*.⁴⁰ Zimmer hevder at ordene frynsegode og naturalytelse ikke fullstendig overlapper hverandre, men kan synes å bygge betraktningen på at naturalytelser ikke alltid ses i sammenheng med et arbeidsforhold.⁴¹ I denne oppgaven vil imidlertid naturalytelser behandles i relasjon til et arbeidsforhold, og derfor vil begrepene anvendes om hverandre.

Andre ord brukt om frynsegoder generelt i litteraturen er *naturalinntekter/-goder*⁴², *tilleggsytelser/-goder*⁴³, *frynser*⁴⁴, *ekstrafordeler*⁴⁵, *tingstjenester*⁴⁶ og *ansattegoder*⁴⁷.

2.2 Naturalytelser i arbeidsforhold

Naturalytelser i arbeidsforhold defineres i sktl. § 5-12 (1) som «enhver økonomisk fordel som ytes i annet enn kontanter, sjekker og lignende betalingsmidler». Definisjonen samsvarer med den alminnelige definisjonen og ble kodifisert i gjeldende skattelov.⁴⁸ Med «lignende betalingsmidler» menes utenlandsk valuta, gavekort som kan innløses i kontanter og gjeldsbrev.⁴⁹ Dvs. at naturalytelser tar sikte på alle andre økonomiske fordeler enn de nevnte, jfr. ordlyden «enhver» i § 5-12 (1). Nærmere om innholdet i fordelsvilkåret i punkt 5.

Sett i lys av hovedregelen om skatteplikt i sktl. § 5-1 (1) virker sktl. § 5-12 overflødig. Det heter i § 5-1 (1) at «enhver fordel vunnet ved arbeid» anses som skattepliktig inntekt. Naturalfordeler omfattes av «enhver fordel», og gitt i arbeidsforhold er det klart at naturalfordelene er «vunnet ved arbeid». Av den grunn må § 5-12 ses på som en presisering av at naturalytelser omfattes av den generelle hovedregelen om skatteplikt i § 5-1.

⁴⁰ Se f.eks. Zimmer (2018) s. 138 og Knudsen og Ryen (2005) s. 14.

⁴¹ Zimmer anser verken fordel av å bo i egen bolig eller tjenester ytet til seg selv som frynsegoder, se Zimmer (2009) s. 624.

⁴² Zimmer (2009) s. 624.

⁴³ Taule (2006) s. 106.

⁴⁴ Knudsen og Ryen (2005) s. 16.

⁴⁵ Bjørklund (1987).

⁴⁶ Aarbakke (1990) s. 24 og 29.

⁴⁷ Risanger (2010).

⁴⁸ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 52.

⁴⁹ Skatte-ABC (2020) s. 843.

Inndeling av naturalytelser er vanskelig ettersom regelverket er så kasuistisk og enkelte typetilfeller er ulovfestede. Målet med denne oppgaven er å analysere det samlede regelverket, og derfor er det lite gunstig med en inndeling. I stedet brukes ulike naturalytelser som illustrasjon der det er relevant.

2.3 Arbeidsforhold

En forutsetning for skatteplikt etter hovedregelen i sktl. § 5-1 (1) er at fordelen er «vunnet ved arbeid». Loven inneholder ingen nærmere definisjon av arbeidsbegrepet, men angir en ikke-uttømmende liste med eksempler på hva som omfattes i sktl. § 5-10. Som arbeidsinntekt regnes bl.a. «lønn, honorar, feriepenger og annen godtgjørelse vunnet ved arbeid», og «[s]om annen godtgjørelse anses blant annet [...] ytelser som omfattes av §§ 5-11 til 5-15», jfr. sktl. § 5-10 (a). Naturalytelser etter sktl. § 5-12 er følgelig skattepliktige etter hovedregelen når de er tilknyttet et arbeidsforhold, jfr. sktl. § 5-1 (1), jfr. § 5-10 (a). Nærmere om tilknytningsvilkåret i punkt 6.

I juridisk litteratur er arbeid forstått som personlig innsats eller tjeneste med økonomisk karakter.⁵⁰ Etter forarbeidene er det kun fysiske personer som kan pålegges skatteplikt for fordel vunnet ved arbeid, hvilket er naturlig siden bare fysiske personer kan yte personlig innsats eller tjeneste.⁵¹ Videre er det uten betydning om fordelen er oppnådd i eller utenfor tjenesteforhold, eksempelvis som «inntekt fra oppdragsforhold o.l. (inntekt fra frilansvirksomhet)». ⁵² Det er ikke nødvendig at arbeidet ytes på grunnlag av en avtale eller annet bindende grunnlag, arbeidsbegrepet omfatter også tjenesteytelse til skattyteren selv.⁵³ Dette faller imidlertid utenfor oppgaven siden tjenester en yter seg selv ikke er å anse som et frynsegode.⁵⁴

Som nevnt, heter det i sktl. § 5-12 (1) at naturalytelser omfatter enhver økonomisk fordel som «ytes». Ordet «ytes» forstås som at noe gis. Ordlyden angir verken hvem som er giver eller mottaker av ytelsen, men det er klart at ordlyden åpner for at både arbeidsgiver og tredjepart

⁵⁰ Zimmer (2018) s. 143; Hauge (2015) note 283; Aarbakke (1990) s. 27.

⁵¹ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 47.

⁵² Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 47.

⁵³ Aarbakke (1990) s. 27.

⁵⁴ Zimmer (2009) s. 624.

kan være givere. Det avgjørende er at mottakeren av frynsegodet har «vunnet [godet] ved arbeid», jfr. sktl. § 5-1 (1), og derfor at arbeidsstillingen har ledet til ervervet. Det er bl.a. tilfellet dersom arbeidsgiver betaler direkte til tredjepart for noe arbeidstakeren mottar eller arbeidstakeren betaler tredjepart med arbeidsgivers betalingskort.⁵⁵

Videre ligger det i kravet til sammenheng med arbeidsforholdet at mottaker må være en ansatt, eller noen den ansatte tilgodeser, f.eks. ektefelle, øvrige familiemedlemmer eller venner. Selv om ytelsen tilfaller andre enn den ansatte, er det den ansatte som er skattepliktig for fordelene i slike tilfeller.⁵⁶ Det er ikke nødvendig at mottakeren arbeider fulltid, også deltidsansatte, korttidsansatte, frivillige og tidligere ansatte kan omfattes. Det utslagsgivende er «om [...] person[en] mottar en fordel som en motytelse for en arbeidsprestasjon».⁵⁷

⁵⁵ Skatte-ABC (2020) s. 843.

⁵⁶ Se f.eks. Skatte-ABC (2020) s. 1524 og Skattedirektoratet (2019b) pkt. 3.10.

⁵⁷ Finansdepartementet (2019a).

3 Hvorfor skattlegge frynsegoder?

3.1 Innledning

Formålet med beskatning generelt er tredelt; for det første vil det tjene til å dekke fellesskapets utgifter (fiskalt formål), for det andre kan det bidra til økonomisk utjevning⁵⁸ og for det tredje kan det påvirke innbyggernes atferd (ikke-fiskalt formål).⁵⁹ Formålene er ikke alltid forenlige. Hva gjelder den nærmere utformingen av skattereglene, er formålet å oppnå økonomisk effektivitet og rettferdighet.⁶⁰ Det er også disse hensynene som ligger bak beskatningen av frynsegoder.⁶¹

3.2 Hensynet til økonomisk effektivitet

Skatt vil alltid påvirke innbyggernes atferd i større eller mindre grad. F.eks. vil arbeidsgivere som kan tilby sine ansatte frynsegoder skattefritt, få insitament til å benytte seg av det. Dersom frynsegodene som gis i realiteten er en del av arbeidsinntektene til den ansatte, vil både den ansatte og arbeidsgiveren oppnå skattemessig gevinst sammenliknet med om all arbeidsinntekt ble gitt som skattepliktig kontantlønn. Samfunnsøkonomisk er dette uheldig fordi arbeidsgivere som ikke har tilsvarende mulighet til å tilby skattefrie frynsegoder til sine ansatte vil måtte bære en større skattebelastning. Med økt skattebelastning for bedriften og ansatte, tvinges bedriften til å sette opp prisene ved salg av varer og tjenester for å sikre seg inntekter, og arbeidsplassen vil bli mindre attraktiv. De økte prisene vil senke etterspørselen etter varene og tjenestene bedriften selger, hvilket leder til omsetningsreduksjon.⁶² I det store bildet gir dette et samfunnsøkonomisk effektivitetstap.⁶³ Reglene bør ta sikte på å unngå dette ved at skattebyrden forsøkes fordelt mest mulig likt på alle skattytere.

Nøytralitetshensynet er sentralt for å oppnå et minst mulig samfunnsøkonomisk effektivitetstap. Skattereglene bør ikke gi insitament til å handle på ulike måter eller påvirke hvordan virksomheter organiseres – reglene bør altså være så nøytrale som mulig.⁶⁴

⁵⁸ Zimmer (2018) s. 28: «Noen bestrider at skattene skal ha omfordelene funksjon overhodet».

⁵⁹ Aarbakke (2015); Zimmer (2018) s. 28.

⁶⁰ Zimmer (2018) s. 29.

⁶¹ Zimmer (2009) s. 626.

⁶² Zimmer (2009) s. 627.

⁶³ Zimmer (2018) s. 29.

⁶⁴ Zimmer (2018) s. 31.

3.3 Hensynet til rettferdighet

Hensynet til rettferdighet tar sikte på likebehandling av statens innbyggere.

Rettferdighetshensynet deles ofte inn i horisontal rettferdighet og vertikal rettferdighet.

Med horisontal rettferdighet menes at arbeid av lik art bør beskattes i lik grad uavhengig av lønnens karakter.⁶⁵ Altså at det er likegyldig skattemessig om lønn er utbetalt i kontanter eller naturalytelser. Det heter i etterarbeider at «[e]ventuelle avvik [...] innebærer en subsidiering av visse former for avlønning, og det fører til en forskjellsbehandling av lønnstakere».⁶⁶

Vertikal rettferdighet dreier seg om rettferdighet mellom skattytere på ulike inntektsnivåer.⁶⁷ En skattyter på et høyere inntektsnivå har evne til å bære mer skatt enn en skattyter på et lavere inntektsnivå. Derfor bør skattytere med høyere inntekt betale mer skatt. Dette kalles skatteevneprinsippet.⁶⁸ I relasjon til frynsegoder, vil ofte skattytere med høyere inntekt motta flere og mer verdifulle frynsegoder enn skattytere med lavere inntekt.⁶⁹ Det fremgår av etterarbeider at «[f]orekomsten av frynsegoder øker med stigende yrkesinntekt» og at «en lempelig beskatning av naturalytelser motvirker de inntektsutjevnerende egenskapene ved skattesystemet».⁷⁰

3.4 Oppsummering

Hovedformålet med beskatning av frynsegoder er at uten slik beskatning kunne arbeidsgiver kamouflert arbeidsinntekt som naturalytelser og slik oppnådd skattefordeler. Dette er ikke ønskelig ut fra en tanke om likebehandling av alle skattytere. Idealet er å beskatte arbeid av lik art i lik grad, uavhengig av betalingsmiddel. Det at lovgiver likevel ønsker å gi helt eller delvis skattefritak for visse typer naturalytelser, tyder på at andre hensyn kan ha mer vekt i spesielle tilfeller (se punkt 7.2).

⁶⁵ Zimmer (2009) s. 627; Zimmer (2018) s. 29.

⁶⁶ NOU 2003: 9 s. 133; Se også NOU 1981: 48 s. 15: «Lønnen maa selvfølgelig ligefuldt beskattes, hvad enten den erlægges i penge eller i naturaltydelser».

⁶⁷ Zimmer (2009) s. 627; Zimmer (2018) s. 29-30.

⁶⁸ Zimmer (2018) s. 30.

⁶⁹ Zimmer (2009) s. 627.

⁷⁰ NOU 2003: 9 s. 168.

4 Kort om verdsettelse av frynsegoder

4.1 Innledning

Naturallytelser «som består i annet enn norsk mynt» skal, med mindre annet er bestemt, verdsettes til «omsetningsverdi», jfr. sktl. jfr. § 5-3, jfr. § 5-12 (2). Før bestemmelsen ble vedtatt, var dette sikker rett.⁷¹ Unntaksvis fastsettes naturallytelsers verdi etter takseringsregler.

Formålet med å sette naturallytelsens verdi til omsetningsverdi er hensynet til horisontal rettferdighet og økonomisk effektivitet; andre må betale omsetningsverdi for å få en tilsvarende fordel.⁷² Frem til 2019 gjaldt visse særregler for verdsettelse som nå er opphevet.⁷³ Lovgiver uttrykker at «[f]ormålet med å oppheve særreglane og å nytta hovedregelen om verdsetjing til omsetjingsverdi i størst mogleg grad, er å gjere reglane enklare og å oppnå lik verdsetjing av naturallytelsar».⁷⁴

Et særskilt unntak fra hovedregelen er gjort for personalforsikringer fordi det kan være ressurskrevende å fastslå omsetningsverdien for tilsvarende forsikringer.⁷⁵ Derfor skal slike f.o.m. 2019 verdsettes til kostpris som hovedregel, jfr. skattebetalingsforskriften § 5-8-30 (1) (e).⁷⁶

4.2 Hovedregel: Verdsettelse til «omsetningsverdi»

Fordel i «annet enn norsk mynt», jfr. sktl. § 5-3, jfr. § 5-12 (2), er naturlig å forstå som annet enn pengeytelser i norsk valuta. F.eks. naturallytelse eller annen fordel i utenlandsk valuta. Det betyr at slike ytelser må verdsettes i norske kroner.⁷⁷

Ordet «omsetningsverdi», jfr. sktl. § 5-3, jfr. § 5-12 (2), defineres i skattebetalingsforskriften § 5-8-30 (1) (a) som «den pris inklusive merverdiavgift som er allment tilgjengelig for

⁷¹ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 50.

⁷² Zimmer (2018) s. 141.

⁷³ Særregler om at varer, tjenester og driftsmidler m.m. i arbeidsgivers bedrift, og varer og tjenester som er kjøpt inn spesielt for de ansatte, ble verdsatt til en lavere pris, se Prop. 86 LS (2017-2018) s. 8.

⁷⁴ Prop. 86 LS (2017-2018) s. 17.

⁷⁵ Finansdepartementet (2019c).

⁷⁶ Finansdepartementet (2019e).

⁷⁷ Zimmer (2009) s. 638.

forbrukere i sluttbrukermarkedet for samme vare eller tjeneste».⁷⁸ Betaler skattyteren fullt ut for ytelsen, slik at betalt pris og omsetningsverdi er den samme, foreligger det ingen «fordel», jfr. sktl. § 5-1 (1), og derfor ikke skatteplikt. Om skattyter derimot betaler delvis for ytelsen, utgjør fordelen differansen mellom betalt pris og omsetningsverdi.⁷⁹

Uttrykket «omsetningsverdi» kan presiseres på tre måter mener Zimmer⁸⁰: For det første er det uten betydning ved verdifastsettingen hva naturalytelsen hadde kostet ved videresalg. For det andre er det irrelevant hvilke kostnader arbeidsgiver har hatt. For det tredje vil heller ikke sparte kostnader som følge av at arbeidsgiver skaffer naturalytelsen ha betydning.

Ifølge Zimmer aksepteres det til en viss grad i praksis at naturalytelsens subjektive verdi for skattyteren tas hensyn til ved verdifastsettingen, forutsatt at ytelsen er påtvunget.⁸¹ Siden påtvungne ytelser typisk er gitt mer i arbeidsgivers interesse enn i ansattes, kan det spørres om det i det hele tatt foreligger en skattepliktig fordel i slike tilfeller (se punkt 5.3.4).

Hva som er «allment tilgjengelig» pris for samme vare eller tjeneste avhenger av hvilket marked det ses hen til. Et naturlig utgangspunktet er «markedet der skattyteren ellers ville ha pådratt seg kostnaden».⁸² I en dom ble imidlertid verdien i det norske markedet valgt fremfor verdien i det polske markedet, selv om saken gjaldt polske arbeidere som mottok fri kost i Polen.⁸³ Begrunnelsen var at fri kost skulle verdsettes etter sjablonregler som tar sikte på norsk kostnadsnivå. Dommen har vært kritisert for at sjablonreglene knyttet til fri kost tar utgangspunkt i norske matpriser, og derfor at hovedregelen om omsetningsverdi burde vært valgt når regelen anvendes på et tilfelle i utlandet, særlig siden det norske kostnadsnivået var fire ganger så høy som det polske.⁸⁴ Reglene om fri kost er uansett tekniske og kompliserte, slik at dommens overføringsverdi utover de spesielle tilfellene som saken gjaldt trolig er liten. Generelt må det dermed ses hen til verdien i det markedet kostnadene ellers ville vært pådratt, og ifølge etterarbeidene vil «arbeidsgjevar og tilsette [...] ha rett til å leggje den lågeste prisen til grunn».⁸⁵

⁷⁸ Prop. 86 LS (2017-2018) s. 16.

⁷⁹ Skattebetalingsforskriften § 5-8-30 (4).

⁸⁰ Zimmer (2009) s. 639-640.

⁸¹ Zimmer (2009) s. 642-643; Zimmer (2018) s. 142.

⁸² Zimmer (2018) s. 140.

⁸³ Rt. 2015 s. 1239 (Ventor).

⁸⁴ Zimmer (2016) s. 198.

⁸⁵ Prop. 86 LS (2017-2018) s. 17.

Tidfestingstidspunktet er avgjørende ved verdifastsettingen.⁸⁶ Arbeidsinntekt tidfestes etter kontantprinsippet i sktl. § 14-3 (1), som vil si at det skal tidfestes «i det året da [...] ytelsen erlegges, eller i tilfelle på det tidligere tidspunktet da det oppstår adgang til å få [...] ytelsen erlagt». Dvs. at ytelser som erverves løpende skal skattlegges og verdsettes løpende.⁸⁷

Det følger av skattebetalingsforskriften⁸⁸ § 5-8-31 første setning at naturalytelser gitt av arbeidsgiveren «skal snarest mulig, og senest når arbeidstakeren får adgang til å motta ytelsen, verdsette den». Siden arbeidsgivers innrapporteringsplikt er avklart at også gjelder tredjepartsytelser, hvilket er mer ressurskrevende å holde oversikt over, skal verdsettelse av slike skje «senest to måneder etter at arbeidstaker har mottatt fordelene eller tiltaket er gjennomført», jfr. skattebetalingsforskriften § 5-8-31 siste setning.

4.3 Unntak: Verdsettelse etter takseringsregler

I forarbeidene fremgår at takseringsreglene er ment å avhjelpe det såkalte «verdsettelsesproblemet».⁸⁹ Det har i praksis vært et problem at naturalytelser verdsettes lavere enn faktisk verdi, fordi omfanget av naturalytelser ellers ville vært langt mindre.⁹⁰ For å sikre mest mulig ensartede og riktige verdivurderinger, skal naturalytelser derfor i atskillig utstrekning fastsettes etter takseringsregler.⁹¹ Det heter i sktl. § 5-12 (2) at verdien av naturalytelser fastsettes etter § 5-3, dvs. omsetningsverdi, «med mindre annet er særskilt bestemt». Bruk av takseringsregler strider ikke med prinsippet om omsetningsverdi – tvert imot danner omsetningsverdien for vedkommende ytelse utgangspunkt for takseringsreglene.⁹²

Skattedirektoratet fastsetter, etter delegering fra Finansdepartementet, takseringsregler for hvert inntektsår i medhold av sktfvl. § 9-8. Etter sktl. § 9-8 (1) skal «[r]eglene legges til grunn

⁸⁶ Prop. 86 LS (2017-2018) s. 17.

⁸⁷ Zimmer (2009) s. 643.

⁸⁸ Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften).

⁸⁹ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 50.

⁹⁰ Zimmer (2018) s. 143.

⁹¹ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 50.

⁹² Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 50.

ved fastsettingen med mindre forholdene i den enkelte saken tilsier et ikke ubetydelig avvik fra takseringsregelen». Avvik skal bare skje unntaksvis.⁹³

⁹³ Zimmer (2018) s. 143.

5 Fordelsvilkåret

5.1 Innledning

Innrapporteringsplikt for arbeidsgiver foreligger dersom en ansatt mottar en «fordel» vunnet ved arbeid, jfr. sktl. §§ 5-1, 5-10 og 5-12. At det foreligger en «fordel» er både en forutsetning for at noe er å anse som en naturalytelse etter loven, jfr. ordlyden «enhver økonomisk fordel» i sktl. § 5-12 (1), og at naturalytelsen er skattepliktig, jfr. sktl. § 5-1 (1).

I dette punktet skal fordelsvilkåret redegjøres for, tolkes og avgrenses for å klarlegge dets nærmere innhold. Der en ansatt og arbeidsgiver tilsynelatende har like store interesser i at et gode gis, kan grensen mellom skatteplikt og skattefrihet være særlig vanskelig å klarlegge. Dette behandles derfor inngående i punkt 5.3.4.

Det ses i det følgende bort fra skattefrie unntak som kunne kommet til anvendelse, se punkt 7.

5.2 Hva er en «fordel»?

Ordet «fordel» er ikke legaldefinert. Begrepet er vidt og er naturlig å forstå som en begunstigelse eller som noe som gir et fortrinn. Det er bred enighet i juridisk litteratur om at et sentralt trekk ved begrepet er at skattyteren må ha mottatt noe til underpris eller vederlagsfritt som andre må betale markedspris for.⁹⁴ Altså må det dreie seg om en økonomisk begunstigelse for skattyteren, som innebærer at andre må betale for å komme i tilsvarende posisjon.⁹⁵

Det fremgår av forarbeidene at fordelsvilkåret er positivt definert.⁹⁶ Dvs. at alt som i utgangspunktet faller inn under ordlyden omfattes, og at det må påvises rettsgrunnlag for å gjøre unntak.

⁹⁴ Se f.eks. Zimmer (2018) s. 139.

⁹⁵ Hauge (2015) note 281.

⁹⁶ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 46-47.

5.3 Avgrensninger

5.3.1 Innledning

Zimmer avgrenser fordelsvilkåret i tre retninger; det avgrenses mot fordeler som ikke har økonomisk karakter, mot fordeler som er tilgjengelig for alle og mot fordeler som utelukkende er gitt i arbeidsgivers interesse eller som følge av arbeidsgivers plikt.⁹⁷

5.3.2 Økonomisk karakter

Siden en fordel, som nevnt i punkt 4, skal verdsettes til «omsetningsverdi», jfr. sktl. jfr. § 5-3, jfr. § 5-12 (2), er det naturlig at kun fordeler med økonomisk karakter omfattes av fordelsbegrepet, jfr. sktl. § 5-1 (1). Affeksjonsverdi er f.eks. ikke en fordel i skatterettslig forstand.⁹⁸ For naturalytelser følger dette eksplisitt av definisjonen i sktl. § 5-12 (1), jfr. ordlyden «enhver *økonomisk* fordel» (kursivert her).

Formålet med begrensningen må anses å være skatteevneprinsippet; evnen til å bære skatt økes kun ved tilførsel av økonomiske verdier, og bare da bør skattyteren ilegges skatt.

I kravet til økonomisk karakter ligger det videre at hvorvidt det foreligger en fordel, beror på en objektiv vurdering. I administrativ praksis og juridisk litteratur er det gitt klart uttrykk for dette.⁹⁹ F.eks. kan to ansatte ha helt ulike følelsesmessige opplevelser av en hyttetur arrangert og betalt av arbeidsgiver. Én kan synes sosiale tilstelninger er ubehagelige, mens en annen kan synes det er positivt. Uavhengig av hvilken verdi arrangementet har for de to ansatte følelsesmessig, vil det objektivt sett utgjøre en fordel med økonomisk karakter, fordi andre som hadde deltatt på et tilsvarende arrangement hadde måttet dekke kostnadene for dette selv.

5.3.3 Begrenset tilgjengelighet

Fordelsbegrepet i sktl. §§ 5-1 (1) og 5-12 (1) skal heller ikke omfatte fordeler som er tilgjengelig for alle.¹⁰⁰ Får f.eks. en ansatt i en bank kortfordeler, er det ikke en skattepliktig fordel hvis også andre får tilsvarende kortfordeler. Det ligger i fordelsbegrepets kjerne at

⁹⁷ Zimmer (2018) s. 140.

⁹⁸ Zimmer (2018) s. 140.

⁹⁹ Utv. 2008 s. 680; Aarbakke (1990) s. 10; Zimmer (2018) s. 139.

¹⁰⁰ Zimmer (2018) s. 140.

skattyteren må ha oppnådd en begunstiging, og det er ikke tilfellet om alle har lik mulighet til å få et gode. M.a.o. må fordelens tilgjengelighet være begrenset.

Begrunnelsen for avgrensningen må antas å ligge i hensynet til horisontal rettferdighet; dersom alle har lik adgang til å erverve et gode, vil det lede til forskjellsbehandling om ansatte skal skattlegges for et erverv oppnådd gjennom arbeidsforholdet, når han/hun like fullt kunne fått godet på annen måte skattefritt. Formålet med å beskatte frynsegodet i første omgang, likebehandling av skattytere, faller bort når godet er tilgjengelig for alle.

Det kan i noen tilfeller være vanskelig å fastslå når fordelens tilgjengelighet er tilstrekkelig begrenset. Skattedirektoratet uttaler at «[d]et foreligger ikke noen skattepliktig fordel dersom arbeidstaker ikke har oppnådd noe mer gjennom arbeidsforholdet enn det som er allment tilgjengelig for de fleste».¹⁰¹ Spørsmålet er når noe er «allment tilgjengelig for de fleste». I forbindelse med tilknytningsvilkåret, har Skattedirektoratet uttalt at en rabatt oppnådd ved medlemskap i forening er allment tilgjengelig for de fleste dersom

«... medlemskapet er åpent for alle, og med ingen eller lav kontingent, uavhengig av bosted, personlige og økonomiske forhold mv., og at rabattavtalene er offentlig tilgjengelig, som f.eks. medlemskap i OBOS eller Turistforeningen».¹⁰²

Tilgjengelighetsbegrensningen har en side mot tilknytningsvilkåret (se punkt 6). Det må være tilstrekkelig tilknytning mellom arbeidsforholdet og fordelens den ansatte har ervervet, for at det skal foreligge skatteplikt. Får en ansatt i klesbutikk 20 % rabatt ved kjøp av klær i butikken som følge av arbeidsforholdet, er det tilknytning mellom fordelens rabatten utgjør og arbeidsforholdet. Er det imidlertid opphørssalg i butikken slik at også andre kan kjøpe klær til 20 % rabatt, vil tilgjengelighetsbegrensningen komme til anvendelse, og forhindre skatteplikt. Tilknytningsvilkåret ville isolert sett vært oppfylt i et slikt tilfelle.

Tilgjengelighetsbegrensningen har også en side mot verdsettelse (se punkt 4). Forutsatt at det ikke var noen tilgjengelighetsbegrensning, ville rabatten på 20 % i ovennevnte eksempel vært skattepliktig som «fordel vunnet ved arbeid», jfr. sktl. § 5-1 (1). Fordelens verdi ville imidlertid vært 0 kroner, fordi fordelens utgjør differansen mellom det betalte og omsetningsverdien, og ved like store salgsrabatter i og utenfor arbeidsforholdet ville disse

¹⁰¹ Skattedirektoratet (2018).

¹⁰² Skattedirektoratet (2019b) pkt. 1.12.

verdiene vært like. Den ansatte kunne derfor ikke blitt skattlagt. Hvorvidt manglende skatteplikt begrunnes i tilgjengelighetsbegrensningen eller i at det ikke er noen verdi å innrapportere, er to sider av samme sak.

5.3.4 I arbeidstakers interesse

5.3.4.1 Innledning

For det tredje må fordelsvilkåret avgrenses mot fordeler som først og fremst er gitt i arbeidsgivers interesse, eller som følge av arbeidsgivers plikt. Fordelen må være en privatøkonomisk fordel for den ansatte og altså ikke en fordel i arbeidssammenheng.¹⁰³

Skatteevneprinsippet tilsier at ansatte skal skattlegges ved økt økonomisk bæreevne. En tjenstlig fordel som hovedsakelig tilfaller arbeidsgiver, vil ikke gi økt skatteevne for den ansatte. Derfor bør ikke fordeler gitt i arbeidsgivers interesse skattlegges på den ansattes hånd.

Grensen mellom når en fordel er av privatøkonomisk og tjenstlig karakter kan være vanskelig å trekke. Zimmer skriver at det «ikke sjelden [vil] oppstå tvil».¹⁰⁴ Ofte nyter ansatt og arbeidsgiver godt av de samme fordelene. Arbeidsgiver kan gi fordeler til ansatte for å motivere, skape gode holdninger på arbeidsplassen og økt produktivitet, hvilket er positivt for bedriften, samtidig som det er gunstig for ansatte å motta goder.¹⁰⁵

I det videre vil det forsøkes å angi retningslinjer for hvor grensen går ved å analysere hvilke momenter som er av betydning i juridisk litteratur, domstolspraksis og administrativ praksis. For å illustrere problemstillingen presenteres først noen typetilfeller, både klare tilfeller og grensetilfeller.

5.3.4.2 Typetilfeller

Av de klare tilfellene, kan nevnes arbeidstakers disponering av arbeidsgivers bil og arbeidstøy dekket av arbeidsgiver. Brukes bilen eller klærne i arbeidssammenheng, er det en tjenstlig fordel. Brukes det privat, er det utvilsomt en privatøkonomisk fordel. Bare i sistnevnte tilfelle skal bruken skattlegges. Utgangspunktet er klart, men det kan spørres om ikke bruk av

¹⁰³ Skattedirektoratet (2019a) pkt 1.

¹⁰⁴ Zimmer (2018) s. 140.

¹⁰⁵ Knudsen og Ryen (2005) s. 19.

arbeidsgiverfinansierte klær egentlig gir en privatøkonomisk fordel også i arbeidssammenheng. Ansatte vil jo spare kostnader til egne klær i arbeidstiden. Zimmer uttrykker at «så hårfint er det ikke tradisjon for å ta det».¹⁰⁶

Ved bruk av gjenstander finansiert av eller tilhørende arbeidsgiver, kan bruk i arbeidstiden på arbeidsplassen indikere at fordelene er av tjenstlig karakter, og motsatt at bruk utenfor arbeidsplassen og arbeidstiden er av privat karakter. Flybonuser oppnådd som følge av tjenstlige flyreiser dekket av arbeidsgiver, skal eksempelvis beskattes dersom de benyttes til private reiser, men ikke ved kjøp av nye jobbreiser.¹⁰⁷ Vanskeligere er det med f.eks. en ren og lys arbeidsplass med bekvem beliggenhet, fordi det ikke kan finnes noe fysisk skille mellom tjenstlig og privat gevinst. Det er utvilsomt positivt for ansatte med gode arbeidsforhold, men det kan vanskelig ses å gi noen stor privatøkonomisk fordel. Det mest fremtredende må være arbeidsgivers interesse i å skape et godt arbeidsmiljø, slik at det ikke er en skattepliktig fordel.¹⁰⁸

Det skal heller ikke anses som en fordel for den ansatte om arbeidsgiver tilbyr et gode av ren plikt. Bedriftshelsetjeneste er et eksempel på det.¹⁰⁹ Dette forutsetter ifølge Skatte-ABC at ordningen «hovedsakelig omfatter forebyggende helseundersøkelser [...] og ikke behandling av sykdom mv.».¹¹⁰ Videre heter det at «det stilles krav om at eventuelle forebyggende tiltak er spesifikt rettet inn mot risiko for helsefare på den konkrete arbeidsplassen».¹¹¹ Det betyr at helsetjenester uten forbindelse til arbeidsplassen er skattepliktig for ansatte om arbeidsgiver dekker kostnadene.

Helsetjenester uten forbindelse til arbeidsplassen foreligger bl.a. om arbeidsgiver dekker kostnader for at ansatte skal kunne ivareta egen helse og ønske om å trene, og gjelder arbeidsgiverfinansiert medlemskap i helsesentre, treningsstudioer o.l.¹¹² Dette er skattepliktig. Derimot er det ikke skattepliktig om en ansatt jobber i en bedrift med spesielt belastende arbeidsoppgaver, «det er en reell sammenheng mellom arbeidssituasjonen og treningsopplegget mv.» og ordningen «ikke omfatter mer [...] enn det som er nødvendig for å

¹⁰⁶ Zimmer (2009) s. 630 og note 14.

¹⁰⁷ Skattedirektoratet (2018).

¹⁰⁸ Zimmer (2009) s. 630-631; Zimmer (2018) s. 140.

¹⁰⁹ Zimmer (2009) s. 631; Zimmer (2018) s. 140.

¹¹⁰ Skatte-ABC (2020) s. 849.

¹¹¹ Skatte-ABC (2020) s. 849.

¹¹² Zimmer (2009) s. 631; Zimmer (2018) s. 140.

forebygge arbeidsfremkalte skader og sykdom».¹¹³ Hvorvidt helsetjeneste og trening dekket av arbeidsgiver er en privat eller tjenstlig fordel, avhenger altså av om det er arbeidsutførelsen som har ledet til behovet for ytelsen eller om det er den ansattes eget behov for å ta vare på egen helse som ligger bak.

Som et vanskelig grensetilfelle i forbindelse med helsetjenester betalt av arbeidsgiver, nevner Zimmer situasjonen der en viktig ansatt må opereres for å fungere i jobb, og arbeidsgiver dekker kostnadene ved en privat klinikk for å fremskynde prosessen.¹¹⁴ Alternativet er at den ansatte må vente til operasjonen kan gjennomføres nesten gratis på et offentlig sykehus. For arbeidsgiver er det viktig å få den ansatte raskt tilbake i arbeid fordi han/hun kanskje er en nøkkelperson, og for den ansatte er det utvilsomt fordelaktig å slippe ventelister for å bli operert. Zimmer hevder at det er et omstridt spørsmål, men at den vanlige oppfatningen er at slik operasjon dekket av arbeidsgiver er en skattepliktig fordel.¹¹⁵ At dette er den vanlige oppfatningen underbygges av at arbeidsgiverfinansierte operasjoner ble uttrykkelig fritatt for skatt fra 2003 til 2005.¹¹⁶ Unntaket bekrefter at hovedregelen er den motsatte.

Et annet typetilfelle som kan være vanskelig å klassifisere er tjenestereiser dekket av arbeidsgiver. Forlenges reisen, slik at den ansatte får en privatøkonomisk fordel av å oppholde seg i utlandet, bør den utvidete delen av reisen beskattes. Kan imidlertid arbeidsgiver spare flybillett-kostnader ved å utsette hjemreisen, oppstår spørsmålet om den utvidete delen av reisen er mest i arbeidsgivers interesse, og derfor ikke skattepliktig. Zimmer mener at «det har trolig [mest] for seg å legge avgjørende vekt på at arbeidsgiveren faktisk sparer penger pga. flyrabattene og derfor går inn på ordningen i egen interesse».¹¹⁷ Tilsvarende mener han at det ikke skal foreligge skatteplikt dersom arbeidsgiver pålegger ansatte å bo på femstjerners hotell på jobbreise dersom det er av profileringshensyn.¹¹⁸ I Skatte-ABC fremgår det at den utvidete delen av reisen ikke er skattepliktig dersom den opprinnelige tjenestereisen varer i minst to dager, den forlengede delen av reisen ikke overstiger to døgn og kostnadene for arbeidsgiver ikke er større enn om forlengelsen ikke hadde skjedd.¹¹⁹

¹¹³ Skatte-ABC (2020) s. 854.

¹¹⁴ Zimmer (2009) s. 632; Zimmer (2018) s. 140.

¹¹⁵ Zimmer (2009) s. 632; Zimmer (2018) s. 140.

¹¹⁶ Lignings-ABC (2003) s. 658; Lignings-ABC (2006) s. 749.

¹¹⁷ Zimmer (2018) s. 140.

¹¹⁸ Zimmer (2009) s. 631.

¹¹⁹ Skatte-ABC (2020) s. 852-853.

Det som til nå er nevnt av eksempler i juridisk litteratur, tyder på at hvilke av interessene som er mest fremtredende er sentralt ved grensedragningen.

5.3.4.3 Analyse av domstolspraksis og administrativ praksis

Et grensetilfelle som har vært behandlet i domstolene, og som derfor er egnet til å gi veiledning ved grensedragningen i fordelsvurderingen, er arbeidsgiverfinansierte tjenestereiser. Ofte inneholder tjenestereiser både private og tjenstlige gjøremål, hvilket gjør vurderingen av hvor grensen skal gå kompleks og vanskelig. I tre dommer, herunder to tingrettsdommer og én lagmannsrettsdom, og i én sak for Skatteklagenemnda, er det tatt stilling til spørsmålet.

Den eldste dommen, Utv. 1991 s. 1098, gjaldt en arbeidstakers representasjonsreise til Japan. Den ansatte var ledsager for firmaets forretningsforbindelser. Tingretten (tidligere byretten) foretok en konkret vurdering og konkluderte med at reisen bar preg av arbeid i tradisjonell forstand, og at reisen derfor ikke var skattepliktig.¹²⁰

Senere kom dommen, Utv. 2008 s. 680, som gjaldt en ansatts tur til Sydney i forbindelse med OL. Den ansatte reiste som arrangør og reiseleder, og hadde omfattende ansvar og arbeidsoppgaver. Reisen ble av tingretten, etter en inngående drøftelse, klassifisert som ordinært arbeid. Heller ikke denne reisen ble skattlagt.

Resultatet ble motsatt i den nyeste av de tre dommene, RG 2011 s. 54, for elleve arbeidsgiverfinansierte jaktture i Norge. Arbeidsgiver finansierte til sammen 13 reiser, herunder de elleve jaktturene og to reiser til Paris i forbindelse med et tennisarrangement. De to Paris-turene ble ansett å ha karakter av arbeid og derfor ikke som skattepliktig fordel. Jaktturene derimot, ble uttalt å ha karakter av ferieturer og derfor skattlagt. Hva gjaldt de to Paris-turene kom tingretten til motsatt konklusjon, dvs. at ingen av de 13 turene ble skattlagt.¹²¹

Det gjennomgående i de tre dommene er at det kreves en konkret helhetsvurdering for det enkelte tilfellet og den enkelte ansatte, og at vurderingstemaet er reisens *hovedsakelige*

¹²⁰ Gjengitt i RG 2011 s. 54; Skatte-ABC (2020) s. 1036.

¹²¹ Utv. 2009 s. 1229.

karakter. Lagmannsretten formulerer dette som at «[d]et vil være grunnlag for fordelsbeskatning hvis tiltaket hovedsakelig har karakter av ferie/rekreasjon/fornøyelse, hvor det faglige innslag er mindre vesentlig». ¹²²

En lignende formulering av vurderingstemaet ble brukt i en sak for Skatteklagenemnda i 2019¹²³. Det het at utenlandsreise for elleve ansatte var en skattepliktig fordel fordi reisen «ikke hovedsakelig har hatt et faglig formål». ¹²⁴

I sistnevnte sak ble det uttalt at skatteplikt foreligger når «det er mer sannsynlig at reisen ikke hadde et faglig hovedformål, enn at den hadde det». ¹²⁵ Det ble altså benyttet et krav om sannsynlighetsovervekt. I lagmannsrettsdommen ble det derimot uttalt, obiter dictum, at «preget av fritid, ferie eller fornøyelse må være «kvalifisert» for at skatteplikt skal oppstå, men dette spørsmålet kommer ikke på spissen i saken her». ¹²⁶ Spørsmålet er derfor om det i hovedsakelig-vurderingen skal legges til grunn et krav om sannsynlighetsovervekt eller kvalifisert sannsynlighetsovervekt.

På den ene siden skal nyere avgjørelser tillegges større vekt enn eldre, ifølge *lex posterior*-prinsippet. Det tilsier at et krav om sannsynlighetsovervekt gjelder. *Lex posterior*-prinsippet tar imidlertid utgangspunkt i motstridende rettskilder av samme rang, hvilket ikke er tilfellet her. Siden lagmannsrettsdommen er av høyere rang enn administrativ praksis, tilsier *lex superior*-prinsippet at lagmannsrettsdommens uttalelse går foran. Det taler for et krav om kvalifisert sannsynlighetsovervekt. I dette tilfellet er det imidlertid tale om en obiter dictum-uttalelse, som ikke har hatt betydning for dommens resultat, og slike skal tillegges mindre vekt. I mangel på andre holdepunkter, må det anses rimelig å la det som er mest gunstig for skattyteren være avgjørende (se punkt 1.4). Det legges derfor til grunn at det i vurderingen av reisens hovedsakelige karakter må påvises *kvalifisert sannsynlighetsovervekt* for at reisen utgjør en privat fordel.

¹²² RG 2011 s. 54.

¹²³ SKNS1-2019-102.

¹²⁴ SKNS1-2019-102 pkt. 3.2.

¹²⁵ SKNS1-2019-102 pkt. 3.2.

¹²⁶ RG 2011 s. 54.

5.3.4.4 Momenter i hovedsakelig karakter-vurderingen

I vurderingen av reisens hovedsakelige karakter, kan det trekkes frem en rekke momenter i de tre dommene og i saken for Skatteklagenemnda. Det må først presiseres at det er uten betydning hvorvidt den ansatte er forpliktet til å delta på reisen.¹²⁷

Et første moment er *formålet* med reisedeltakelsen. Lagmannsretten viser til formålet som et moment, mens Skatteklagenemnda og Zimmer formulerer vurderingstemaet som et spørsmål om hva som er hovedformålet med ytelsen.¹²⁸ Det er utvilsomt et tungtveiende moment.

Et neste moment er reisens *preg av arbeid i tradisjonell forstand*, herunder *omfanget av arbeidsoppgaver*.¹²⁹ Med dette menes i hvilken grad «arbeidsinnsatsen står i rimelig og saklig sammenheng med bedriftens virksomhet og inntjening». ¹³⁰ Dette momentet har vært avgjørende for at det ikke foreligger skatteplikt i administrativ praksis der reiseledere har opptrådt under idrettsarrangementer.¹³¹

Omfanget av arbeidet skal veies opp mot «*elementene av fritid, ferie og fornøyelse*» (kursivert her).¹³² Omfanget av fritidselementer o.l. er derfor et svært tungtveiende moment.

I tillegg til konkrete arbeidsoppgaver må det ses hen til «passive gjeremål som det å ha ansvar for at programmet går etter planen, og å følge opp at andre gjer jobben sin». ¹³³ I Utv. 1991 s. 1098 ble det bl.a. lagt vekt på at reisefølget var uerfarne reisedeltakere som krevde en del oppfølging. Videre er det relevant med «ytre omstende som kan fortelje noko om den aktuelle skattyteren si rolle under turen». ¹³⁴ *Rolleforventninger og passive gjøremål* skal altså tas med i vurderingen.

Andre momenter som trekkes frem i Lignings-ABC 2006, og som henvises til i Utv. 2008 s. 680 og RG 2011 s. 54, er «*valget av reisemål, programmet for reisen og om ektefelle/ledsager deltar*» (kursivert her).¹³⁵ Som eksempel nevnes det at en reise til et land hvor virksomhetens

¹²⁷ RG 2011 s. 54.

¹²⁸ RG 2011 s. 54; SKNS1-2019-102; Zimmer (2009) s. 630.

¹²⁹ Utv. 1991 s. 1098, gjengitt i Utv. 2008 s. 680; RG 2011 s. 54.

¹³⁰ Utv. 1991 s. 1098, gjengitt i Utv. 2008 s. 680.

¹³¹ Utv. 2005 s. 1036 flg., gjengitt i Utv. 2008 s. 680.

¹³² RG 2011 s. 54.

¹³³ Utv. 2008 s. 680.

¹³⁴ Utv. 2008 s. 680.

¹³⁵ Lignings-ABC (2006) s. 902.

produkter blir produsert eller demonstrert, taler mot at reisen hovedsakelig har privat karakter.¹³⁶

Et siste moment trukket frem i dommene er reisens *verdi*. Det uttales i Utv. 2005 s. 1036 flg., sitert i RG 2011 s. 54, at det ikke er tvilsomt at «fordeler av vesentlig verdi med et utpreget privat/ferie formål, [...] er skattepliktig på mottakerens hånd».

Byretten og tingretten konkluderte, som nevnt, i Utv. 1991 s. 1098 og Utv. 2008 s. 680 med at reisene ikke var skattepliktige. Det ble uttalt i Utv. 2008 s. 680 at skattyterne «hadde så omfattende arbeid i form av ansvar og praktiske gjeremål under heile turen inklusiv under dei ferieprega arrangementa, at retten som det er sagt i [Utv. 1991 s. 1098], «ikke legger avgjørende vekt på at turen som sådan også hadde ferieinnslag»».

I lagmannsretten ble konklusjonen for de to skattefrie turene begrunnet med at «fritids- og fornøyselselementet [...] ikke har vært det overveiende elementet for [den ansatte] på disse turene».¹³⁷ Begrunnelsen for å ilegge skatt for de elleve andre turene var at «[o]mfanget av hans arbeidsoppgaver [...] må under enhver omstendighet antas å være av forholdsmessig langt lavere omfang på turene enn omfanget av jakt og annen fritidsaktivitet».¹³⁸

Reisedeltakelsens formål, arbeidsomfanget, herunder praktiske gjøremål, og elementet av fritid synes å være de viktigste momentene i vurderingen. Passive gjøremål, rolleforventninger, ytelsens verdi og deltakelse fra familiemedlemmer, kommer heller inn som støttemomenter i den ene eller andre retningen.

5.3.4.5 Konkret anvendelse av vurderingstema og momenter

I praksis oppstår vanskelige grensetilfeller når arbeidsgiver iverksetter velferdstiltak på arbeidsplassen. Eksempelvis gratis kaffe til de ansatte og bedriftshytte stilt til deres disposisjon. Zimmer har ikke tatt stilling til hva som gjelder i disse tilfellene.¹³⁹ Den ansatte vil spare penger på å få gratis kaffe på jobb, og slik sett oppnå en privatøkonomisk fordel. Effekten av kaffen viser seg ved at den ansatte yter bedre på jobb, og er dermed en fordel for

¹³⁶ Lignings-ABC (2006) s. 902.

¹³⁷ RG 2011 s. 54.

¹³⁸ RG 2011 s. 54.

¹³⁹ Zimmer (2018) s. 140.

arbeidsgiver. Tilsvarende vil gratis hytteopphold være en privatøkonomisk fordel for den ansatte, og samtidig en fordel for arbeidsgiver fordi det kan motivere ansatte til å yte ekstrainsats i jobben.

Som nevnt innledningsvis, ses det i dette punktet bort fra anvendbare skattefritaksregler, herunder skattefritaket for rimelige velferdstiltak, jfr. fsfin. § 5-15-5 (1). Anvendes vurderingstemaet for tjenestereiser på typetilfellene gratis kaffe og bedriftshytte, blir spørsmålet om det kan påvises kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at gratis kaffe eller bedriftshytte har hovedsakelig privat karakter. Vurderingen må skje konkret for det enkelte tilfellet, men generelt er det naturlig å anse kaffe for å være gitt med det formål at de ansatte skal være opplagte på jobb, og med lite innslag av fritidselementer. I tillegg er verdien av kaffe liten. Motsatt er det nærliggende å anse bedriftshytte som et fritidstilbud, hvor det arbeides lite og som kan komme familiemedlemmer til gode. Det tilsier at bedriftshytte har hovedsakelig privat karakter, men at kaffe må anses mest i arbeidsgivers interesse.

Et av formålene med skattefritaksreglene er nettopp å avverge vanskelige grensetilfeller for å forenkle arbeidsgivers innrapporteringsjobb (se punkt 7.2). Derfor er grensedragningsproblematikken ofte av mer teoretisk enn praktisk art.

5.4 Oppsummering

En naturalytelse foreligger ikke uten at det kan påvises en fordel for den ansatte, med økonomisk karakter og som ikke er allment tilgjengelig for folk flest. Selv om grensen mellom fordeler av privatøkonomisk og tjenstlig karakter kan være vanskelig å trekke, er det ikke et så stort praktisk problem fordi de mest problematiske grensetilfellene typisk omfattes av skattefritaksregler (se kap. 7). Skattefritak kan imidlertid endres og oppheves, og derfor er det behov for generelle retningslinjer som sier noe om grensedragningen. Det er vist at et naturlig vurderingstema er hvorvidt det kan påvises kvalifisert sannsynlighetsovervekt for at ytelsen hovedsakelig er av privat karakter. Vurderingen må skje konkret, og sentrale momenter vil være ytelsens formål, arbeidsomfang og elementet av fritid. Andre momenter er ytelsens verdi og i hvilken grad den ansattes familie/venner nyter godt av ytelsen.

6 Tilknytningsvilkåret

6.1 Innledning

I tillegg til at den ansatte må ha ervervet en naturalytelse, må naturalytelsen være «vunnet ved arbeid», jfr. sktl. § 5-10, jfr. § 5-1 (1), for at ytelsen skal være skattepliktig, og derfor innrapporteringspliktig for arbeidsgiver. I dette punktet vil tilknytningsvilkåret først tolkes for å klarlegge dets innhold generelt. Deretter redegjøres det mer konkret for når vilkåret er oppfylt hvis giver av ytelsen er arbeidsgiver eller hvis giver er en tredjeperson.

I det følgende ses det bort fra skattefrie unntak som kunne kommet til anvendelse, herunder særlig skattefritaket for gaver, jfr. fsfin. § 5-15-1, og personalrabatter, jfr. fsfin. § 5-15-3. Se punkt 7.

6.2 Når er fordelens «vunnet ved arbeid»?

Med «arbeid» menes personlig innsats eller tjeneste med økonomisk karakter (se nærmere om arbeidsbegrepet i punkt 2.3).¹⁴⁰ Det er naturlig å tolke ordlyden «vunnet ved» som et krav om sammenheng. M.a.o. må naturalytelsen ha sammenheng med personlig innsats eller tjeneste med økonomisk karakter. Det problematiske er hvor sterk sammenhengen må være for at tilknytningsvilkåret skal være oppfylt. Dette må vurderes konkret.¹⁴¹

I Rt. 1958 s. 583 (Hagerup) på side 585 heter det at det avgjørende for om tilknytningskravet er oppfylt er om «det i det konkrete tilfelle består en så nær sammenheng mellom det arbeid eller den virksomhet som er ytet, og den fordel som er oppnådd, at det er naturlig å se den som ‘vunnet’ ved arbeidet eller virksomheten».

En nærmere presisering av tilknytningskravet mener Zimmer følger av Rt. 1974 s. 976 (Vesaas) og Rt. 1979 s. 481 (Havrevold) som kan utlegges slik at «arbeidet[...] må ha gitt *foranledningen* til ervervet av fordelens og at det for skattyteren i en viss utstrekning må ha vært *påregnelig* at hans aktivitet kunne lede til erverv av en slik fordel.»¹⁴² I dette ligger bl.a. at det må være en viss tidsmessig sammenheng mellom ytelsen og det utførte arbeidet. Er

¹⁴⁰ Zimmer (2018) s. 143; Hauge (2015) note 283; Aarbakke (1990) s. 27.

¹⁴¹ Prop. 86 LS (2017-2018) s. 13; Skatte-ABC (2020) s. 843.

¹⁴² Zimmer (2018) s. 160-161.

avstanden i tid stor, er det lite naturlig å anse ytelsen som påregnelig og foranlediget av arbeidet.¹⁴³

I tilknytningsvurderingen gjelder tre klare utgangspunkt ifølge Zimmer. For det første er det uten betydning hvorvidt mottakeren av naturalytelsen har *krav* på den.¹⁴⁴ Dvs. at ytelser ansatte ikke har krav på etter arbeidskontrakten, men likevel får som følge av arbeidsforholdet, kan skattlegges som lønn.

For det andre er det uten betydning hvorvidt det er en *typisk* inntekt.¹⁴⁵ Inntekt behøver altså ikke erverves etter hvert som arbeid utføres, selv om det er det vanligste. Dette hevder Aarbakke at også fulgte av sktl. 1911:

«Loven bestemmer at fordeler som «er ervervet leilighetsvis eller ved en enkelt anledning» kan anses vunnet ved arbeid. Derved utelukker loven av man legger vekt på om fordelen er regulær for vedkommende arbeidstype eller ikke».¹⁴⁶

For det tredje er det ikke et krav at fordelen *stammer fra arbeidsgiveren*, også ytelser fra tredjepersoner kan oppfylle tilknytningskravet.¹⁴⁷ Som nevnt innledningsvis, har arbeidsgiver f.o.m. 2019 innrapporteringsplikt også for tredjepartsytelser.¹⁴⁸ Det avgjørende for tilknytningsvilkåret er ifølge etterarbeider om skattyteren har «fått fordelen i samband med arbeid eller på grunn av arbeidsforholdet».¹⁴⁹ Hvor nær tilknytning det må være mellom tredjepartsytelser og arbeidsforholdet har vært uklart, og derfor har lovgiver og Skattedirektoratet nylig gitt retningsgivende og avklarende uttalelser (se punkt 6.4).

En problemstilling som har vært oppe i rettspraksis og juridisk teori er hvorvidt en ytelse er å anse som en gave eller som arbeidsinntekt. Etter sktl. § 5-50 (3) skal «formuesforøkelse ved [...] gave» ikke regnes som inntekt, hvilket gjør klassifiseringen av ytelsen viktig skattemessig.

¹⁴³ Zimmer (2018) s. 160.

¹⁴⁴ Ot.prp. nr. 5 (1909) s. 97, Rt. 1958 s. 583 (Hagerup), Rt. 1974 s. 976 (Vesaas), Rt. 1979 s. 481 (Havrevold), se Zimmer (2018) s. 159.

¹⁴⁵ Zimmer (2018) s. 159.

¹⁴⁶ Aarbakke (1990) s. 32.

¹⁴⁷ Zimmer (2018) s. 159.

¹⁴⁸ Prop. 86 LS (2017-2018) s. 7; Innst. 399 L (2017-2018) s. 3.

¹⁴⁹ Prop. 86 LS (2017-2018) s. 9.

Spørsmålet må anses avklart ved Hagerup-dommen. Det var i dommen spørsmål om et stipend på 5000 kroner gitt av forlaget til forfatteren Inger Hagerup skulle anses som en skattefri gave eller som skattepliktig arbeidsinntekt. Høyesterett konkluderte, med støtte i forarbeidene og lovens formål, med skatteplikt, og uttalte at «gaver i kollisjonstilfelle må stå tilbake for regelen om skatteplikt av fordel[...] vunnet ved arbeid» og at «loven opererer med et annet og noe snevrere gavebegrep enn det vanlige».¹⁵⁰ Der begge regler kan anvendes, skal altså gaveregelen vike.¹⁵¹

6.3 Naturalytelse fra arbeidsgiver

Mottar en ansatt en naturalytelse fra arbeidsgiveren sin, er det i seg selv et sterkt argument for at tilknytningen mellom arbeidsforholdet og fordelene er tilstrekkelig nær.¹⁵² Det heter i forarbeidene at «fordeler som arbeidstaker erverver fra arbeidsgiver, med få unntak anses som vunnet ved arbeid».¹⁵³ Utgangspunktet er altså klart.

Det kan likevel bli spørsmål om gaver, som ved første øyekast kan virke som at er gitt i arbeidsforholdet, egentlig er gitt av andre grunner uten sammenheng med arbeidet. F.eks. kan en konfirmasjonsgave, bursdagsgave eller julegave være gitt av en arbeidsgiver som også er en nær slektning eller venn, i kraft av slektskapet eller vennskapet. Da vil det ikke foreligge tilknytning mellom arbeid og fordel.

I Rt. 1984 s. 714 (Tveito) kjøpte en advokat ni av 15 aksjer i et aksjeselskap til underpris, mot at aksjeoverdrageren fikk pensjonsrett i selskapet for seg selv og sin familie. Et av spørsmålene var om aksjefordelen var gitt som følge av vennskapet mellom kjøper og selger, eller som følge av at selgeren betinget seg fremtidig advokatbistand, og derfor at det var tilknytning mellom advokatens virksomhet og aksjefordelen. Høyesteretts flertall på tre dommere uttalte at det må «ha vært et dominerende motiv for avtaleinngåelsen at [advokaten] hadde forretningsmessig innsikt så vel som advokaterfaring, selv om også vennsforholdet har hatt betydning».¹⁵⁴ Altså ble tilknytningsvilkåret ansett oppfylt i dommen.

¹⁵⁰ Rt. 1958 s. 583 (Hagerup) på side 585.

¹⁵¹ Zimmer (2018) s. 159.

¹⁵² Zimmer (2018) s. 160.

¹⁵³ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 47.

¹⁵⁴ Rt. 1984 s. 714 (Tveito) på side 718.

Et sentralt moment i tilfeller som nevnt, er ifølge Zimmer «om det består et slikt forhold mellom partene at det er naturlig at de gir hverandre gaver».¹⁵⁵ I så fall kan gavesynspunktet være mest nærliggende. Dersom gaven derimot gis til alle eller de fleste ansatte, indikerer det at gaven er gitt i kraft av arbeidsforholdet.¹⁵⁶ Det er sentralt å se på anledningen gaven er gitt i.

En liknende problemstilling kan oppstå i forbindelse med en vurdering av om det foreligger fradragsrett. I vurderingen av om en kostnad kan fradragføres etter sktl. § 6-1 (1) må det påvises at kostnaden er «pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt». Altså gjelder et tilknytningskrav.¹⁵⁷ Dersom to eller flere formål refererer seg til én og samme kostnad, er det i rettspraksis etablert en hovedformåls lære, der spørsmålet er hvilket formål som er det viktigste.¹⁵⁸ De lege ferenda kan det vurderes om en tilsvarende lære bør gjelde ved vurderingen av om det er tilstrekkelig tilknytning mellom fordel og arbeid der det kan påvises flere formål, slik som i gaveeksemplene over. Av plasshensyn vurderes ikke problemstillingen nærmere.

6.4 Naturalytelse fra tredjepart

6.4.1 Innledning

Spørsmålet om hvor nær tilknytningen må være mellom en naturalytelse og et arbeidsforhold kommer på spissen ved ytelser fra tredjeparter, særlig for rabatter. Ifølge etterarbeider er det sentralt «om ytinga vert teken imot av arbeidstakar på grunn av stillinga hos arbeidsgjevar».¹⁵⁹

Dersom tredjeparten også er den ansattes arbeidsgiver i et annet arbeidsforhold, er tredjeparten innrapporteringspliktig for ytelser tilknyttet dette andre arbeidsforholdet. Tilknytningsvurderingen må da skje som nevnt i punkt 6.3. I det videre ses det bort fra tilfellene der ansatte har flere arbeidsgivere.

¹⁵⁵ Zimmer (2018) s. 161.

¹⁵⁶ Zimmer (2009) s. 633.

¹⁵⁷ Zimmer (2018) s. 206.

¹⁵⁸ Rt. 2015 s. 1068 (Kverva), Rt. 1949 s. 912 (Folketeatret), Rt. 1956 s. 954 (Kosmos), Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen), Rt. 1991 s. 1182 (Brenden), Rt. 2005 s. 1434 (Total), Rt. 2008 s. 794 (Korsvold), HR-2018-580-A (Salmar), HR-2018-570-A (Ericsson) og Rt. 2012 s. 744 (Skagen), se Zimmer (2018) s. 215.

¹⁵⁹ Prop. 85 LS (2017-2018) s. 15.

6.4.2 Arbeidsgivers forretningspartnere

Ifølge etterarbeider er skatteplikten f.o.m. 2019 noe innskrenket.¹⁶⁰ Det er nå fastslått at skatteplikten gjelder for rabatter som ansatte får fra «arbeidsgjevar sine forretningspartnarar».¹⁶¹ Selv om skatteplikt må vurderes konkret i hvert enkelt tilfelle, vil det altså normalt være tilstrekkelig tilknytning til arbeidsforholdet om en ansatt får tredjepartsytelse fra arbeidsgivers forretningspartnere.¹⁶²

Forretningspartnere er et omfattende begrep, og tar sikte på «leverandører og kundar av arbeidsgjevaren [og] alle partar som arbeidsgjevar har inngått avtale om kjøp eller sal av varer og tenester med».¹⁶³ Eksempelvis er det tilstrekkelig tilknytning til arbeidsforholdet dersom matleverandør ASKO tilbyr rabatterte varer til Kiwi-ansatte, ettersom ASKO er leverandør til Kiwi.¹⁶⁴

Videre omfatter begrepet «forretningspartnarar» tredjeparter som tilbyr rabatter til ansatte som følge av at ansatte kjøper varer eller tjenester «på vegner av arbeidsgjevaren», og deretter får kostnadene refundert.¹⁶⁵ Det er f.eks. tilfellet dersom en ansatt som følge av bruk av eget navn eller betalingskort ved handel med tredjepart, oppnår bonuspoeng eller kick-backs o.l., og arbeidsgiver senere refunderer kostnadene.¹⁶⁶ Da sitter den ansatte igjen med fordeler som er skattepliktige ved privat bruk.

6.4.3 Andre enn arbeidsgivers forretningspartnere

Også tredjepartsytelser fra andre enn arbeidsgivers forretningspartnere kan ha tilstrekkelig tilknytning til arbeidsforholdet. Det følger av etterarbeider at rabatter i slike tilfeller vil være skattepliktige hvis «arbeidsgjevar yter noko tilbake til tredjeparten for at dei tilsette skal få prisavslaget».¹⁶⁷ Motytelsen fra arbeidsgiver vil skape en forretningsforbindelse mellom tredjemann og arbeidsgiver som berettiger skatteplikt.

¹⁶⁰ Prop. 86 LS (2017-2018) s. 13.

¹⁶¹ Prop. 86 LS (2017-2018) s. 13.

¹⁶² Skatte-ABC (2020) s. 843-844.

¹⁶³ Prop. 86 LS (2017-2018) s. 13.

¹⁶⁴ NorgesGruppen (2020).

¹⁶⁵ Prop. 86 LS (2017-2018) s. 13.

¹⁶⁶ Skattedirektoratet (2018).

¹⁶⁷ Prop. 86 LS (2017-2018) s. 13.

Motytelsen fra arbeidsgiver behøver ikke bestå i penger, det er tilstrekkelig at det foreligger bytteforhold mellom partene.¹⁶⁸ Eksempelvis kan to bedrifter tilby hverandres ansatte rabatter. Tilknytningen anses tilstrekkelig nær når arbeidsgiver har bidratt eller medvirket til å fremforhandle avtalen eller det er gjensidighet i rabattavtalene mellom arbeidsgivers og tredjeparts bedrifter.¹⁶⁹

Et spesielt tilfelle er der en ansatt er medlem i en forening som arbeidsgiver bevilger midler til, og ansatte mottar fordeler gjennom medlemskapet, uten at foreningen selv yter fordelene. F.eks. om en ansatt er medlem i en idrettsforening som arbeidsgiver bevilger midler til, og gjennom idrettsforeningen kan kjøpe idrettsutstyr til rabatterte priser fra ulike sportsforretninger. Også i slike tilfeller kan det være tilstrekkelig nær tilknytning mellom fordel og arbeid, forutsatt at

«... det dreier seg om en rabatt som er unik for medlemmer i den gitte foreningen, medlemskap er avhengig av at du arbeider et bestemt sted, rabatten ikke kunne vært oppnådd på annet vis, og arbeidsgiver bevilger midler til foreningen».¹⁷⁰

Skatteplikt foreligger på den andre siden ikke når arbeidsgiver ikke gjør mer enn å «formidle» rabatttilbud til de ansatte.¹⁷¹ Tilknytningen mellom fordel og arbeid er i slike tilfeller for fjern. Det er bl.a. tilfellet om arbeidsgiver kun henger opp en lapp på personalrommet eller videre sender en e-post.¹⁷²

Selv om en forbindelse mellom arbeidsgiver og tredjepart er et tungtveiende argument for at det foreligger tilstrekkelig tilknytning, er det ikke utelukket at naturalytelser fra tredjeparter uten forbindelse med arbeidsgiver er skattepliktige. Eksempelvis kan en tredjepart ha et ønske om å «knytte kontakt» med en ansatt i et firma, og derfor gi denne en naturalytelse. Tilknytningen kan i et slikt tilfelle være tilstrekkelig nær hvis det var påregnelig at ytelsen var foranlediget av arbeidsstillingen.

¹⁶⁸ Skattedirektoratet (2018).

¹⁶⁹ Skattedirektoratet (2019b) pkt. 1.3, 1.4, 1.5, 1.6, 1.7, 1.8, 1.15 og 1.17.

¹⁷⁰ Skattedirektoratet (2018).

¹⁷¹ Prop. 86 LS (2017-2018) s. 13.

¹⁷² Skattedirektoratet (2018); Skattedirektoratet (2019b) pkt. 1.15.

6.4.4 Unntak

Det er naturlig at det skal mer til for at naturalytelser fra tredjeparter uten relasjon til arbeidsgiver oppfyller tilknytningskravet enn fra tredjeparter med slik forbindelse. Dersom andre enn arbeidsgivers forretningspartnere yter «[e]nsidige markedsføringstiltak eller liknande», er det klart at det ikke tilfredsstiller tilknytningskravet.¹⁷³ Skatteplikten ville ellers vært svært vidtrekkende. Som ensidige markedsføringstiltak regnes f.eks. såkalte «nabolagsrabattar», rabatter bedrifter tilbyr andre bedrifter i nærområdet for å profilere seg selv.¹⁷⁴

Som nevnt i punkt 6.4.3, anses tilknytningen tilstrekkelig nær hvis butikker gir hverandres ansatte rabatter, fordi det da foreligger et gjensidig bytteforhold mellom arbeidsgiverne. Likevel gjøres det, av praktiske hensyn, unntak hvis kjøpesenterbutikker tilbyr hverandres ansatte rabatter.¹⁷⁵

Til slutt skal det gjøres unntak for rabatter av bagatellmessig verdi, eksempelvis Trumf-poeng.¹⁷⁶ Formålet med unntaket må anses å være å forenkle arbeidsgivers innrapporteringsjobb.

6.5 Oppsummering

Forutsatt at det foreligger en naturalytelse, avhenger skatteplikt av at det påvises tilstrekkelig nær sammenheng mellom naturalytelsen og arbeidsforholdet. I dette ligger at arbeidet må ha vært en nødvendighet for at den ansatte mottok naturalytelsen. Kan det ikke ses at arbeidet var foranledningen til ervervet eller at ervervet var påregnelig til en viss grad, er ikke tilknytningen nær nok. Får den ansatte ytelsen fra arbeidsgiver, må det tungtveiende grunner til for ikke å anse tilknytningen for å være tilstrekkelig nær. Får den ansatte derimot ytelsen fra en tredjepart, vil det være sentralt om arbeidsgiver har en form for forretningsforbindelse med tredjeparten.

¹⁷³ Prop. 86 LS (2017-2018) s. 13.

¹⁷⁴ Prop. 86 LS (2017-2018) s. 13; Skattedirektoratet (2018).

¹⁷⁵ Skattedirektoratet (2018).

¹⁷⁶ Skattedirektoratet (2018).

7 Unntak: Helt eller delvis skattefritak

7.1 Innledning

Fordi hovedregelen i norsk skatterett er at alle naturalytelser vunnet ved arbeid er skattepliktige, og derfor innrapporteringspliktige, kreves det rettsgrunnlag for å gjøre unntak. Slikt rettsgrunnlag finnes i sktl. § 5-15 (2), tilhørende forskriftsbestemmelser i fsfin. §§ 5-15-1 flg. og i langvarig administrativ praksis. Det fremgår av sktl. § 5-15 (2) at «[d]epartementet kan bestemme at mindre naturalytelser og andre mindre fordeler skal være skattefrie innenfor fastsatte rammer, og kan herunder fastsette beløpsgrenser». Finansdepartementet er på denne måten gitt hjemmel til å fastsette unntak fra hovedregelen om skatteplikt i fsfin.

I det videre vil det først gjøres rede for formålet med skattefritaksreglene. Deretter behandles frynsegoder som er delvis skattefrie og frynsegoder som er skattefrie fullt ut. Siden det ikke er mulig å redegjøre for alle skattefritak i detalj, er det valgt ut noen typetilfeller til illustrasjon som har gjennomgått nyere endringer, anvendes i stor utstrekning i praksis og som kan reise særlige problemstillinger. Avslutningsvis vil det drøftes hvorvidt det, de lege ferenda, bør eksistere en nedre skattefri grense for frynsegoder av bagatellmessig verdi.

7.2 Hvorfor skattefritak?

Et av hovedformålene med skattefritaksreglene må være å gi folk *insentiv til å handle på ulike måter for å endre handlemønster*.¹⁷⁷ Det kan eksempelvis være ønskelig å gi insitament til å velge miljøfremmende tiltak fremfor miljøskadelige, eller helsefremmende tiltak fremfor helseskadelige. Av helsemessige årsaker ble det f.eks. i 1997 innført skattefritak for røykeavvenningskurs for ansatte betalt av arbeidsgiver, etter at retten til å puste i røykfri luft ble innført i 1988.¹⁷⁸

Et annet viktig formål med skattefritaksreglene er å *avklare hvordan vanskelige grensetilfeller skal behandles* der et gode typisk er like mye en fordel for den ansatte som for arbeidsgiver. Dvs. der et tilfelle ligger i fordelsbegrepets ytterkant.¹⁷⁹ En rekke slike grensetilfeller er

¹⁷⁷ Zimmer (2009) s. 628.

¹⁷⁸ Forskrift (1977) § 6 (9); Lov 9. mars 1973 nr. 14 om vern mot tobakkskader (tobaksskadeloven) § 25 (tidl. § 12).

¹⁷⁹ Zimmer (2009) s. 628.

behandlet i punkt 5.3.4, og ofte er tilfellene unntatt skatteplikt som rimelige velferdstiltak, jfr. fsfin. § 5-15-5.

Et tredje formål, i forlengelsen av formålet om at skattefritaksreglene skal fungere avklarende ved vanskelige grensetilfeller, er å forenkle arbeidsgivers innrapporteringsjobb og skattemyndighetenes kontrollarbeid, altså *administrative hensyn*.¹⁸⁰ Av denne grunn er f.eks. Trumf-poeng ikke skattepliktige selv om de er vunnet ved arbeid, fordi det ville vært svært ressurs- og tidkrevende for arbeidsgiver å holde oversikt over absolutt alle ytelser hver ansatt mottar i arbeidsforholdet (se punkt 6.4.4).

For det fjerde bygger noen av skattefritaksreglene på *den alminnelige samfunnsoppfatningen* om at enkelte naturalytelser må kunne gis uten at det foreligger skatteplikt. Altså at skattlegging ikke ville blitt ansett rimelig.¹⁸¹ Jubileums- og oppmerksomhetsgaver ved gitemål, 50-årsdag o.l. vil typisk være unntatt av denne grunn, jfr. fsfin. § 5-15-1 (2).¹⁸²

En siste begrunnelse for skattefritak er ren *lobbyvirksomhet* fra bransjeinteresser.¹⁸³ Zimmer nevner skattefrihet for matkuponger som et eksempel på vellykket lobbyvirksomhet.¹⁸⁴ Frem til 2019 var matkuponger på inntil 50 kroner om dagen skattefritt for ansatte, men skattefritaket er nå opphevet fordi ytelsen ble ansett utdatert.¹⁸⁵ Et annet eksempel som er aktuelt og kan lede til skattefritak i fremtiden, er at treningssentre nå ønsker skattefritak for at arbeidsgiver dekker treningsabonnement.¹⁸⁶

7.3 Delvis skattefritak

7.3.1 Innledning

For de fleste frynsegoder gjelder skattefritaket inntil en viss økonomisk verdi, varighet eller et visst omfang. Det er naturlig å anta at dette har sammenheng med at de ulike formålene med skatteunntakene ikke kan forsvare full skattefrihet, og derfor at det må gjelde visse begrensninger.

¹⁸⁰ Se Zimmer (2009) s. 628.

¹⁸¹ Se Zimmer (2009) s. 628.

¹⁸² Se Zimmer (2009) s. 628.

¹⁸³ Se Zimmer (2009) s. 628.

¹⁸⁴ Se Zimmer (2009) s. 628.

¹⁸⁵ Innst. 399 L (2017-2018) s. 3.

¹⁸⁶ Virke (2020).

Eksempler på frynsegoder som er delvis fritatt for skatt er overtidsmat på «inntil 200 kroner» ved sammenhengende arbeid i «minst 10 timer», jfr. fsfin. § 5-15-5 (2), erkjentlighetsgaver for enkeltstående arbeidsprestasjoner på inntil «500 kroner», jfr. fsfin. § 5-15-2, og privat bruk av arbeidsgivers bil dersom den private bruken er «sporadisk», jfr. fsfin. § 5-13-2. At bruken må være «sporadisk» innebærer at den ikke må være på «mer enn 10 dager i et inntektsår» og at «samlet privat kjørelengde [ikke må] overstige[...] 1 000 kilometer per inntektsår», jfr. fsfin. § 5-13-2 andre setning.

For frynsegoder som er delvis skattefrie er det ofte vanskelig å skille mellom privat og tjenstlig bruk av ytelsen. Derfor er det naturlig å anse utformingen av reglene som begrunnet i hensynet til å avklare vanskelige grensetilfeller. Hvorvidt en ansatt i et persontransportselskap anvender fribilletter oppnådd gjennom arbeidsstillingen på fritiden eller i jobbsammenheng, kan være ressurs- og tidkrevende for arbeidsgiver å holde oversikt over. Derfor er det bestemt at slike, f.o.m. 2021, skal være underlagt delvis skattefrihet på inntil 8000 kroner, jfr. fsfin. § 5-15-3 (se punkt 7.3.3). Med fastsatte grenser og klare vilkår, slipper arbeidsgiver og skattemyndighetene å foreta konkrete vurderinger for hvert enkelt tilfelle. Slik er reglene administrativt gunstige. Det gjør også reglene mer forutberegnelige, hvilket skaper bedre rettssikkerhet for arbeidsgiver og ansatt.

Ulempen med fastsatte grenser er at det jevnlig vil kreves justeringer i tråd med samfunnsutviklingen. Formålet om at regelverket skal stemme overens med den alminnelige samfunnsoppfatningen står sentralt og reglene vil preges av de til enhver tid ledende politiske holdningene.

I det videre vil det redegjøres mer inngående for to typer frynsegoder som er delvis skattefrie; gaver i arbeidsforhold og personalrabatter, herunder fribilletter.

7.3.2 Gaver i arbeidsforhold

Den årlige beløpsmessige grensen for skattefrie gaver har steget med tiden; før 2004 var den på 500 kroner, frem til 2009 på 600 kroner, deretter 1000 kroner og i dag, med virkning fra 1.

januar 2019, på 2000 kroner, jfr. fsfin. § 5-15-1 (3).¹⁸⁷ Det er naturlig at beløpsgrensene heves i takt med pengeverdien.

Både gaver fra arbeidsgiver og tredjeparter kan være skattefrie dersom de gis «i arbeidsforhold[et]» og samlet er under beløpsgrensen, jfr. fsfin. § 5-15-1 (3) og (4). Dvs. at dersom den ansatte får én gave fra arbeidsgiver til 1000 kroner og en annen gave fra tredjepart med tilknytning til arbeidsforholdet på 1500 kroner, skal de overskytende 500 kroner innrapporteres og skattlegges.

Verken lov eller forskrift definerer ordet «gave». Begrepet har imidlertid tradisjonelt vært tolket likt på tvers av rettsområder, på den måten som angis i forarbeidene til ekteskapsloven¹⁸⁸: Det har vært «... vanlig å anta at en transaksjon, enten den er ensidig eller gjensidig, må ha skjedd med gavehensikt/fremtre som en «gavmildhetsakt» for at den skal anses som en gave».¹⁸⁹

Utover at gavegiveren må ha hatt berikelseshensikt, stilles det ingen krav til gavens formål dersom verdien er på inntil 2000 kroner, jfr. fsfin. § 5-15-1 (3). Et bestemt gaveformål kreves derimot om arbeidsgiver eller tredjeperson ønsker å gi en dyrere gave. En beløpsgrense på 8000 kroner gjelder for gaver fra arbeidsgiver hvis den ansatte har hatt «minst 20 års tjenestetid [eller] minst 10 års ytterligere tjenestetid», jfr. (1). For «jubileums- eller oppmerksomhetsgaver» gjelder en beløpsgrense på 4000 kroner, jfr. (2). Slike kan gis både fra tredjeperson og arbeidsgiver.

Et neste vilkår er at «gaven består av annet enn pengebeløp», jfr. fsfin. § 5-15-1 (3). Utgangspunktet er altså at kun naturalytelser godtas som skattefrie gaver. Det følger av Skatte-ABC at gavekort som ikke kan løses inn i kontanter, er omfattet.¹⁹⁰ Det samme skal gjelde der ansatte får penger som brukes til å kjøpe en gjenstand, og det vises frem kvittering for kjøpet.¹⁹¹ Men hvor lang tid kan gå mellom kontantoverføringen og kjøpet av gjenstanden for at det ikke skal regnes som en gave som består av «pengebeløp»? Et helt år? Det må

¹⁸⁷ Forskrift (1977) § 1 (5); Endringsforskrift (2003); Endringsforskrift (2009); Endringsforskrift (2019a); Finansdepartementet (2019b).

¹⁸⁸ Lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap (ekteskapsloven).

¹⁸⁹ Ot.prp. nr. 28 (1990-1991) s. 89.

¹⁹⁰ Skatte-ABC (2020) s. 614.

¹⁹¹ Skatte-ABC (2020) s. 614.

hvertfall kunne legges til grunn at kjøp av en gjenstand straks, dvs. samme dag eller i løpet av noen dager, etter kontantoverføring, omfattes av skattefritaket.

Til slutt er et vilkår for delvis skattefrihet at gaven fra arbeidsgiver «gis etter en generell ordning», jfr. fsfin. § 5-15-1 (4) første setning. Ordlyden «generell ordning» tilsier at alle ansatte må ha like god mulighet for å få gaver, og ikke nødvendigvis at alle faktisk får gaver. Dersom en arbeidsplass eksempelvis har en ordning der det gis gaver til ansatte som bidrar ekstra, og det er klart for alle hva som ligger i dette, er det rimelig at en gave gitt til kun én ansatt som bidrar ekstra er skattefri om resterende vilkår er oppfylt. Dersom arbeidsgiver vil gi gave spesielt til én ansatt, og det ikke gjøres som følge av en generell ordning, må det begrunnes i en spesiell anledning som nevnt i fsfin. § 5-15-1 (1) og (2).

Det følger av langvarig administrativ praksis at gaver av bagatellmessig verdi ikke skal omfattes av gaveunntaket.¹⁹² Det gjelder «blomster, konfekt, (rimelig) vinflaske mv.».¹⁹³ Slike er skattefrie uavhengig av beløpsgrensene i fsfin. § 5-15-5.

7.3.3 Personalrabatter

Tidligere var personalrabatter fullstendig skattefrie dersom rabatten på en vare var «rimelig» og vareuttaket måtte anses å «dekke et vanlig privat forbruk».¹⁹⁴ Selv om det ikke fulgte av ordlyden, var også tjenester omfattet.¹⁹⁵ I dag er det fastsatt beløpsgrenser også for denne typen ytelse av administrative hensyn, og derfor er personalrabatter nå underlagt delvis skattefrihet.¹⁹⁶ For visse ansatte kan det bety en innskjerpet skatteplikt at rabatter som tidligere ble ansett rimelige, nå er underlagt verdimessige begrensninger.¹⁹⁷ Med virkning fra 3. april 2019 skal personalrabatter på «varer og tjenester» på inntil «100 prosent» være skattefrie dersom det «samlet gir en prisreduksjon på inntil 8000 kroner per år», jfr. fsfin. § 5-15-3 (1).¹⁹⁸

¹⁹² Prop. 86 LS (2017-2018) s. 21.

¹⁹³ Skatte-ABC (2020) s. 612.

¹⁹⁴ Forskrift (1977) § 5; Endringsforskrift (2018).

¹⁹⁵ Prop. 86 LS (2017-2018) s. 18.

¹⁹⁶ Skattedirektoratet (2019a).

¹⁹⁷ Lygren (2019) s. 145: «rommet for å gi personalrabatter i næringer som omsetter dyrere varer, er blitt betydelig innskrenket».

¹⁹⁸ Finansdepartementet (2019a); Finansdepartementet (2019b).

Skattefritaket og beløpsgrensen for personalrabatter gjelder for rabatter mottatt både fra arbeidsgiver og tredjepersoner, herunder «arbeidsgivers leverandører eller kunder», forutsatt at rabattene har sammenheng med arbeidsforholdet, jfr. fsfin. § 5-15-3 (1) og (2).

Formålet med skattefritaket for personalrabatter er at de er «viktige for dei tilsette si forståing og kunnskap om arbeidsgjevars varer og tenester, rekruttering og produktprofilering».¹⁹⁹

Derfor er det sentralt at personalrabatten gjelder vare eller tjeneste som «omsettes i arbeidsgivers virksomhet eller i et annet selskap i samme konsern», jfr. fsfin. § 5-15-3 (1).

Konsernselskap ble omfattet av skattefritaket f.o.m. 2019, fordi «det er vanleg med personalbutikkar som er sams for alle konsernselskapa samla [og det vil] gjere reglana nøytrale for ulike måtar å organisere bedrifta på».²⁰⁰

Tidligere var også *fribilletter* for ansatte i transportselskap skattefrie fullt ut.²⁰¹ F.o.m. 2019 skulle fribilletter behandles på samme måte som personalrabatter ellers, hvilket betyr en skattefri grense på 8000 kroner.²⁰² Dette skapte problemer i praksis fordi mange av de ansatte i trafikkselskapene i 2019 allerede hadde billetter av en verdi som var langt over den skattefrie grensen, og omfattet mye større områder og lenger reisestrekninger enn det behovet tilsa. Det fantes ikke digitale løsninger for slike personalbilletter, og derfor ville det være svært tid- og ressurskrevende å endre billettene til heller å omfatte de kortere reisestrekningene de ansatte faktisk hadde behov for. Ny skattefri grense medførte at mange ble ilagt tilleggsskatt, hvilket var uheldig. Derfor ble det innført overgangsregler som først skulle gjelde til 1. januar 2020, men som nå er utsatt til 1. januar 2021.²⁰³ Overgangsreglene går ut på at selv om reglene om personalrabatter og beløpsgrensen på 8000 kroner gjelder for fribilletter, skal fribilletter være skattepliktige t.o.m. 31. desember 2020.²⁰⁴ Inntil 2021 gjøres det altså unntak fra fsfin. § 5-15-3 for fribilletter.

¹⁹⁹ Prop. 86 LS (2017-2018) s. 20.

²⁰⁰ Prop. 86 LS (2017-2018) s. 20.

²⁰¹ Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 52.

²⁰² Skattedirektoratet (2019a) pkt. 3; Endringsforskrift (2019b).

²⁰³ Finansdepartementet (2019b).

²⁰⁴ Finansdepartementet (2019e); Finansdepartementet (2019d); Endringsforskrift (2019b); Endringsforskrift (2020).

7.4 Fullstendig skattefritak

7.4.1 Innledning

Reglene om full skattefrihet inneholder ikke beløpsgrenser o.l. slik som reglene om delvis skattefrihet. De bærer preg av å være skjønnsmessige. Verdi og kvantum er heller momenter i en samlet vurdering enn vilkår for skattefrihet. Administrative hensyn gjør seg derfor mindre gjeldende for disse reglene, fordi det krever mer konkrete vurderinger fra arbeidsgivers side. Til gjengjeld gjelder skattefritaket fullt ut dersom vilkårene er oppfylt, så arbeidsgiver trenger med få unntak ikke å holde øye med hvor mye eller lenge ansatte benytter naturalytelsene når skattefriheten inntreffer.

Eksempler på fullstendig skattefrie frynsegoder er privat bruk av arbeidsgivers parkeringsplass, jfr. langvarig administrativ praksis, privat tilgang til avis dekket av arbeidsgiver «når det foreligger tjenstlig behov», jfr. fsfin. § 5-15-5 (3), privat bruk av datautstyr utplassert hos arbeidstaker når utplasseringen er «begrunnet i tjenstlig bruk», jfr. fsfin. § 5-15-4, arbeidsgiverfinansiert uniform eller arbeidstøy, jfr. fsfin. § 5-15-5 (4) og arbeidsgiverfinansiert røykeavvenningskurs for ansatte, jfr. fsfin. § 5-15-5 (9).

Hensynet til å avklare vanskelige grensetilfeller kan anses å ha mindre betydning for disse reglene, enn for reglene om delvis skattefrihet. Det skyldes at arbeidsgivers interesse for denne typen ytelser ofte er større enn den ansattes. Da vil en vurdering for arbeidsgiver av om ytelsen er skattepliktig, være enklere. Det er derfor rimelig at arbeidsgiver overlates vurderingen av skatteplikt i større grad for denne typen ytelser.

Nedenfor redegjøres det for et sentralt frynsegode fullstendig fritatt for skatt; rimelige velferdstiltak.

7.4.2 Rimelige velferdstiltak

De siste årene har det skjedd endringer for noen av de mest skjønnsmessige naturalytelsene, eksempelvis for personalrabatter, jfr. fsfin. § 5-15-3, og overtidsmat, jfr. fsfin. § 5-15-5 (2). For begge typetilfellene er kriteriene for skattefrihet endret fra «rimelig»-vilkår til fastsatte beløpsvilkår.²⁰⁵ For velferdstiltak er imidlertid et slikt rimelighetskrav fortsatt eksisterende,

²⁰⁵ Prop. 86 LS (2017-2018) s. 17-22.

og bestemmelsens ordlyd har holdt seg uforandret siden 1977.²⁰⁶ Det heter i fsfin. § 5-15-5 (1) at «[n]aturalytelser» som kan anses som «rimelige velferdstiltak» for «alle eller en betydelig gruppe ansatte i bedriften» regnes ikke som skattepliktig inntekt.

For at et velferdstiltak skal være skattefritt, må fire vilkår være oppfylt. For det første må det være tale om et «velferdstiltak», jfr. fsfin. § 5-15-5 (1). Ifølge Skatte-ABC henvender vilkåret seg til «personer som er knyttet til foretaket/bedriften, og har til hensikt å øke trivselen og samhörigheten på arbeidsplassen og tilknytning til den, oftest i form av fellesarrangement».²⁰⁷ Som eksempler nevner fsfin. § 5-15-5 (1) «rimelig mat i bedriftskantine, bruk av bedriftshytte, tilstelninger o.l.». Andre eksempler er arbeidsgiverfinansiert julebord, hotellopphold for ansatte og familie, bedriftsidrettslag og treningsrom for de ansatte.²⁰⁸

For det andre må velferdstiltaket ha form av «[n]aturalytelse[...]», jfr. fsfin. § 5-15-5 (1). Naturalytelse defineres i sktl. § 5-12 (1) som «enhver økonomisk fordel som ytes i annet enn kontanter, sjekker og lignende betalingsmidler». Se punkt 2.2 for nærmere redegjørelse.

For det tredje må velferdstiltakene være «rimelige», jfr. fsfin. § 5-15-5 (1). Mens de andre vilkårene skal vurderes separat for hver enkelt naturalytelse, skal rimelighetsvurderingen foretas samlet for alle naturalytelsene som er mottatt. Dette er et skjønnsmessig vilkår som gir rom for drøftelse av ulike momenter. Bl.a. skal det legges vekt på om velferdstiltaket er vanlig i arbeidslivet, hvilken verdi velferdstiltaket har for den ansatte og den økonomiske verdien av de samlede velferdstiltakene ansatte mottar i løpet av året.²⁰⁹ F.eks. kan det spørres om hvor mange utenlandsreiser en ansatt kan få dekket av arbeidsgiver i løpet av et år uten å bli skattlagt. I SKNS1-2019-102 pkt. 3.1 uttalte sekretariatet, med medhold fra Skatteklagenemnda, at det er «relativt vanlig i arbeidslivet at ansatte får påspandert en helgetur en gang eller to i året», og kom til at en tredje utenlandstur var et «rimelig[...]» velferdstiltak i den konkrete saken.

For det fjerde må velferdstiltaket være for «alle eller en betydelig gruppe ansatte i bedriften», jfr. fsfin. § 5-15-5 (1). I dette ligger at individuelle tiltak for å øke én ansatts trivsel ikke er

²⁰⁶ Forskrift (1977) § 6 (1); Ot.prp. nr. 86 (1997-1998) s. 52.

²⁰⁷ Skatte-ABC (2020) s. 1523.

²⁰⁸ Skatte-ABC (2020) s. 1524.

²⁰⁹ Skatte-ABC (2020) s. 1525.

skattefritt. Det innebærer imidlertid ikke at tiltaket må tilbys alle ansatte på samme tid eller av nøyaktig samme type, men de må være noenlunde likeverdige.²¹⁰ Hva som er å regne som «en betydelig gruppe ansatte» er ikke lett å lese av ordlyden. Det er naturlig å tolke «gruppe» som avdeling på en arbeidsplass, eksempelvis juridisk avdeling, kommunikasjonsavdeling, IT-avdeling, ledelsen e.l. Hvorvidt underavdelinger også er omfattet, er uklart. Sett i sammenheng med ordlyden «betydelig» er det lite rimelig at underavdelinger med få ansatte omfattes.

Det er på det rene at ordet «betydelig» tar sikte på et visst omfang. Det er likevel ikke opplagt hvor stort omfang det er tale om, eller hvorvidt omfanget knytter seg til gruppen, antall ansatte i gruppen eller i hele bedriften.

I en sak for Skatteklagenemnda i Stor avdeling i 2019²¹¹ kom spørsmålet på spissen. Det var dissens ved Skatteklagenemndas behandling av saken i alminnelig avdeling, og dissensen gjaldt bl.a. tolkningen av «betydelig»-kravet. Det var i saken spørsmål om en arbeidsgiverfinansiert reise til utlandet tilbudt bare firmaets kvinnelige ansatte, dvs. 12 av 122 ansatte, var skattefri som et rimelig velferdstiltak. Det var enighet om at det tvilsomme vilkåret var «betydelig gruppe ansatte» og at resterende vilkår var oppfylt.

På den ene siden het det at det var «vanskelig [...] å se hvordan en gruppe ansatte i bedriften kan være betydelig, uten å bestå av et betydelig antall ansatte».²¹² Dette ble underbygd av bestemmelsens formål som ble ansett å være «å hindre en fordekt belønning av enkeltansatte eller en snever krets av ansatte».²¹³ Videre ble «... i bedriften» tolket som at «[g]ruppen må [...] være betydelig sett i forhold til totalt antall ansatte i den konkrete bedriften».²¹⁴ Vilkåret ble altså tolket som at antallet ansatte tilbudt reisen sett i forhold til totalt antall ansatte, var avgjørende.

På motsatt side ble «betydelig gruppe ansatte»-vilkåret tolket som at det ga «rom for egen tur for en bestemt gruppe av arbeidstakerne så lenge samtlige eller en betydelig gruppe av disse

²¹⁰ Skatte-ABC (2020) s. 1524.

²¹¹ SKNS1-2019-102.

²¹² SKNS1-2019-102 pkt. 3.1.

²¹³ SKNS1-2019-102 pkt. 3.1.

²¹⁴ SKNS1-2019-102 pkt. 3.1.

inkluderes og tilbys turen».²¹⁵ Dette ble støttet i Lignings-ABC om at ikke alle ansatte må tilbys velferdstiltak av samme type på samme tidspunkt.²¹⁶ Derfor måtte det være rimelig å tilby et likestillingsfremmende tiltak til alle de kvinnelige ansatte selv om de utgjorde et fåtall av alle ansatte. Det ble uttalt at en «velferdstur rettet mot bare kvinner i en arbeidsplass med klart mindretall av kvinner kan forsvares, og at en da forstår en «betydelig gruppe» som at alle kvinner på arbeidsplassen inkluderes».²¹⁷ Altså ble vilkåret tolket som at det avgjørende er at det må være et betydelig antall ansatte som får tilbud innad i en gruppe.

Skatteklagenemnda ga det dissenterende medlemmet medhold. Det heter at «[e]tter en konkret vurdering kom nemnda til at den omtvistede firmaturen [...] kan anses som et rimelig velferdstiltak rettet til en betydelig gruppe ansatte i bedriften».²¹⁸ Saken viser at det ikke er avgjørende i seg selv at en lav prosentandel, under 10 % i tvisten, av de ansatte tilbys velferdstiltaket for at det skal regnes som en «betydelig gruppe ansatte» dersom tiltaket har gode grunner for seg og tilbys alle ansatte innen samme gruppe, herunder av samme kjønn.

7.5 Nedre skattefri grense for bagatellmessige kostnader?

Finansdepartementet gis, som nevnt, ved sktl. § 5-15 (2) adgang til å «bestemme at mindre naturalytelser [...] skal være skattefrie innenfor fastsatte rammer, og herunder fastsette beløpsgrenser». Til nå er den generelle hjemmelen for å frita bagatellmessige naturalytelser for skatt, kun benyttet til å fastsette kasuistiske skattefritaksregler.²¹⁹ Av administrative hensyn, kan det spørres om det, de lege ferenda, burde eksistere en generell skattefritaksregel med nedre skattefri grense som kan anvendes for alle typer naturalytelser.

Spørsmålet ble tatt opp i NOU 2003: 9 s. 170. Argumentene for å innføre en slik generell skattefritaksregel var bl.a. at det blir mindre behov for at lovgiver til stadighet oppdaterer reglene, og mindre behov for at arbeidsgivere til enhver tid må ha oversikt over regelverket. Et forenklet regelverk kan medføre reduserte administrative kostnader.²²⁰ En annen fordel ble ansett å være «at arbeidsgiver og arbeidstaker stilles friere enn i dag i valget mellom ulike

²¹⁵ SKNS1-2019-102.

²¹⁶ Lignings-ABC (2014) s. 1519.

²¹⁷ SKNS1-2019-102.

²¹⁸ SKNS1-2019-102.

²¹⁹ Fallan, Fallan og Lund (2019) s. 74.

²²⁰ NOU 2003: 9 s. 170.

(skattefrie) naturalytelser».²²¹ Ulempen med dagens regelverk er nettopp at arbeidsgivere ofte er strenge med hvilke ytelser de ansatte får lov til å motta for å gjøre sin egen innrapporteringsjobb enklest mulig.

Et argument i motsatt retning er at en slik generell regel vil kunne lede til misbruk ved at ansatte gis lønn skattefritt inntil beløpsgrensen kun med det mål å avlønne skattefritt.²²² Dette kan avhjelpest av at beløpet settes så lavt at det ikke gir insentiv til å handle på denne måten. I tillegg kan det vurderes å innføre et vilkår om at verdien av den skattefrie naturalytelsen ikke må overstige en bestemt del av den ansattes kontante lønn.²²³

Som nevnt i punkt 6.4.4 og 7.3.2, er det uttalt at gaver og personalrabatter fra arbeidsgiver og tredjeparter til ansatte av bagatellmessig verdi ikke skal skattlegges.²²⁴ Det illustrerer at det er behov for en nedre skattefri grense. Samlet tilsier dette at det, de lege ferenda, bør gjelde en generell skattefritaksregel for naturalytelser av bagatellmessig verdi.

7.6 Oppsummering

Det er fem sentrale grunner til at visse naturalytelser skal fritas for skatt selv om vilkårene for skatteplikt kan være oppfylt; gi skattytere insentiv til å handle på ulike måter, avklare vanskelige grensetilfeller, administrative hensyn, alminnelig samfunnsoppfatning og lobbyvirksomhet. Reglene kan m.a.o. anses dels begrunnet i politikk og dels i å lette arbeidsbyrden til arbeidsgiver og skattemyndighetene. Særlig hensynet til å avklare vanskelige grensetilfeller ser ut til å ha vært avgjørende ved utformingen av reglene om skattefritak. Der et typetilfelle er vanskelig å klassifisere som enten i arbeidsgivers eller ansattes interesse, og derfor om det er en skattepliktig fordel, ser det ut til at lovgiver utformet reglene slik at det gjelder skattefritak inntil en viss økonomisk verdi, varighet eller et visst omfang. For typetilfellene som er lettere å klassifisere, altså som er mer begrenset i den ansattes interesse enn i arbeidsgivers, ser det ut til at lovgiver har valgt å ha skjønnsmessige vilkår. Vurderingen kan da i større grad overlates til arbeidsgiver.

²²¹ NOU 2003: 9 s. 170.

²²² NOU 2003: 9 s. 170.

²²³ Synspunktet ble tatt opp i forbindelse med innføringen av beløpsgrenser for personalrabatter, se Prop. 86 LS (2017-2018) s. 20.

²²⁴ Prop. 86 LS (2017-2018) s. 21; Skatte-ABC (2020) s. 612; Skattedirektoratet (2018).

8 Avslutning

Svaret på oppgavens problemstilling – når arbeidsgiver må innrapportere frynsegoder den ansatte mottar i arbeidsforholdet – er det tidspunktet vilkårene for skatteplikt er oppfylt, herunder fordelsvilkåret og tilknytningsvilkåret, forutsatt at frynsegodet ikke er omfattet av noen skattefritaksregel. Det er som hovedregel frynsegodets omsetningsverdi arbeidsgiver skal innrapportere til skattemyndighetene.

Som vist i oppgaven, er det for frynsegoder ikke alltid lett å trekke grensen mellom skatteplikt og skattefrihet. Reglene bygger på en avveining mellom hensynet til et regelverk som er enkelt å etterleve og hensynet til å skattlegge godtgjørelse for arbeid.²²⁵ Den klare hovedregelen er at alle frynsegoder ansatte mottar i arbeidsforholdet skal skattlegges, fordi det vil være mest rettferdig og samfunnsøkonomisk effektivt.

Det er vist at det kan se ut til å være en indre sammenheng i regelverket mellom den vide ordlyden i lovreglene om skatteplikt, og de kasuistiske, mer presist formulerte unntaksreglene om skattefritak. Jo vanskeligere det er å avklare om vilkårene for skatteplikt er oppfylt, desto mer presist formulert virker vilkårene for skattefritak å være. Leses regelverket i sammenheng, vil altså reglenes innhold et stykke på vei kunne avklares ved ordlydstolkning alene.

De autoritative rettskildene, forarbeider og rettspraksis, gir, som nevnt og vist i oppgaven, sparsomt med veiledning. Én grunn til at det finnes så få dommer om skatteplikt for frynsegoder kan være at skattytere har god klageadgang i skattesystemet, og at mange saker ikke går så langt som til domstolene. Er imidlertid klageadgangen oppbrukt og saken kan gå for domstolene, vil kostnadene ved domstolsprøving ofte være så mye høyere enn det omtvistede skattepliktige beløpet, at det ikke vil lønne seg økonomisk. Frynsegoder må generelt anses å være av mindre verdi. En tredje grunn kan være at regelverket inntil de seneste årene har vært svært uklart, mange av reglene om skattefrihet har vært skjønnsmessige, og derfor har arbeidsgiver kunnet tolke reglene i egen og ansatts favør. Arbeidsgivers skjønnsutøvelse har vært vanskelig for skattemyndighetene å overprøve, og en skattyter vil åpenbart ikke påklage noe til egen gunst.

²²⁵ Innst. 399 L (2017-2018) s. 2-3.

Den uheldige konsekvensen av at ikke flere saker om frynsegoder står for domstolene, er at skattemyndighetenes praksis ikke overprøves. For skattemyndighetene er Skatte-ABC og andre administrative uttalelser nærmest å regne som instruksjer.²²⁶ Sammenligningsvis har disse rettskildene svært begrenset vekt ved domstolprøving. Metodisk er det uheldig at hovedregelen om skatteplikt må vike for langvarig og administrativ praksis, særlig der grunnene til å opprettholde praksis ikke lenger er til stedet. F.eks. tilsier miljøhensynet at skattefritaket for privat bruk av arbeidsgivers parkeringsplass bør oppheves de lege ferenda. Det virker som den eneste grunnen til at denne naturalytelsen fortsatt forblir skattefri er vanskeligheter med å verdsette parkeringsplass.²²⁷ Det kan ordnes med verdsettelse etter sjablonregler. Uten prøving for domstolene vil det kreves lovendring for at slike skattefrie ytelser igjen skal følge hovedregelen om skatteplikt.

Selv om regelverket er forsøkt klarlagt og oppdatert de siste årene, tyder det som til nå er fremkommet på at det fortsatt er et behov for at lovgiver gir tydeligere retningslinjer for hvor grensen går mellom skatteplikt og skattefritak for frynsegoder i arbeidsforhold. Eksempelvis kan det vurderes å innføre en nedre skattefri grense for frynsegoder av bagatellmessig verdi (punkt 7.5) og å presisere i lovteksten at fordelsvilkåret er oppfylt hvis godet er av hovedsakelig privat karakter (punkt 5.3.4). Et klarere regelverk vil komme arbeidsgiver og skattemyndighetene til gode. Nedsiden er at det kan innebære en innstramming for de ansatte. Likevel er det forsøkt vist i oppgaven at de beste grunner taler for å gjøre arbeidsgivers innrapporteringsjobb enklest mulig, og derfor bør skattereglene om frynsegoder i arbeidsforhold klargjøres ytterligere.

²²⁶ Zimmer (2018) s. 59.

²²⁷ NOU 1981: 48 s. 176.

Kilderegister

Lover og forskrifter

Grunnloven – Grl.	Lov 17. mai 1814 Kongeriket Norges Grunnlov
Skatteloven 1911 – sktl. 1911	Lov 18. august 1911 nr. 8 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
Tobakksskadeloven – tobskl.	Lov 9. mars 1973 nr. 14 om vern mot tobakkskader (tobakksskadeloven)
Ekteskapsloven – el.	Lov 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap (ekteskapsloven)
Folketrygdloven – ftrl.	Lov 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
Skatteloven – sktl.	Lov 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
Skattebetalingsloven – sktbl.	Lov 17. juni 2005 nr. 67 om betaling og innkreving av skatte- og avgiftskrav (skattebetalingsloven)
A-opplysningsloven	Lov 22. juni 2012 nr. 43 om arbeidsgivers innrapportering av ansettelses- og inntektsforhold m.m. (a-opplysningsloven)
Skatteforvaltningsloven – sktfvl.	Lov 27. mai 2016 nr. 14 om skatteforvaltning (skatteforvaltningsloven)
Forskrift (1977)	Forskrift 2. september 1977 nr. 2 om skattefritak for visse naturalytelser m.v.
Skattelovsforskriften – fsfin.	Forskrift 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

Endringsforskrift (2003)	Forskrift 12. desember 2003 nr. 1543 om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14
Skattebetalingsforskriften	Forskrift 21. desember 2007 nr. 1766 til utfylling og gjennomføring mv. av skattebetalingsloven (skattebetalingsforskriften)
Endringsforskrift (2009)	Forskrift 9. oktober 2009 nr. 1259 om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14
Endringsforskrift (2018)	Forskrift 18. desember 2018 nr. 2048 om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14
Endringsforskrift (2019a)	Forskrift 3. april 2019 nr. 448 om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14
Endringsforskrift (2019b)	Forskrift 30. oktober 2019 nr. 1440 om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14
Endringsforskrift (2020)	Forskrift 29. april 2020 nr. 894 om endring i forskrift til utfylling og gjennomføring mv. av skatteloven av 26. mars 1999 nr. 14

For- og etterarbeider

Ot.prp. nr. 5 (1909)	Angaaende utfærdigelse av skattelove for landet og for byerne
NOU 1981: 48	Skattlegging av naturalytelser

Ot.prp. nr. 28 (1990-1991)

Om lov om ekteskap

Ot.prp. nr. 86 (1997-1998)

Ny skattelov

NOU 2003: 9

Skatteutvalget. Forslag til endringer i
skattesystemet

Prop. 86 LS (2017-2018)

Endringer i skatte-, avgifts- og tollovgivinga

Innst. 399 L (2017-2018)

Innstilling fra finanskomiteen om Endringer i
skatte-, avgifts- og tollovgivinga

Dommer og administrativ praksis

Rt. 1949 s. 912 (Folketeatret)

Rt. 1956 s. 954 (Kosmos)

Rt. 1956 s. 1188 (Anth. B. Nilsen)

Rt. 1958 s. 583 (Hagerup)

Rt. 1974 s. 976 (Vesaas)

Rt. 1979 s. 481 (Havrevold)

Rt. 1984 s. 714 (Tveito)

Rt. 1990 s. 958 (Quatro)

Rt. 1990 s. 1293 (Ytterbøe)

Rt. 1991 s. 1182 (Brenden)

Rt. 2005 s. 1434 (Total)

Rt. 2008 s. 794 (Korsvold)

Rt. 2012 s. 744 (Skagen)

Rt. 2015 s. 1068 (Kverva)

Rt. 2015 s. 1239 (Ventor)

HR-2018-570-A (Ericsson)

HR-2018-580-A (Salmar)

RG 2011 s. 54

Utv. 1991 s. 1098

Utv. 2005 s. 1036

Utv. 2008 s. 680

Utv. 2009 s. 1229

SKNS1-2019-102

SOM-2013-2029

Administrative uttalelser

Finansdepartementet (2019a)

Finansdepartementet, *Spørsmål og svar om naturalytelser*, 2019

Finansdepartementet (2019b)

Finansdepartementet, *Større fleksibilitet i reglene for skattefrie personalrabatter og gaver*, 2019

Finansdepartementet (2019c)

Finansdepartementet, *Personalforsikringer kan verdsettes til kostpris*, 2019

Finansdepartementet (2019d)

Finansdepartementet, *Får mer tid til å tilpasse løsningene for personalbilletter*, 2019

Finansdepartementet (2019e)

Finansdepartementet, *Regelendringer om beskatning av personalforsikringer og personalbilletter er nå gjennomført*, 2019

Skattedirektoratet (2018)	Skattedirektoratet, <i>Prinsipputtalelse: Nye regler om rabatter i arbeidsforhold og arbeidsgiverforpliktelser gjeldende for inntektsåret 2019</i> , 2018
Skattedirektoratet (2019a)	Skattedirektoratet, <i>Prinsipputtalelse: Veileder til de nye reglene om rapportering og skattlegging av naturalytelser</i> , 6. mai 2019, 2019
Skattedirektoratet (2019b)	Skattedirektoratet, <i>Prinsipputtalelse: Spørsmål og svar – naturalytelser</i> , 2019
Skattedirektoratet (2020)	Skattedirektoratet, <i>Prinsipputtalelse: Skattefritak for enkelte nødvendige naturalytelser som mottas som følge av koronasituasjon</i> , 2020

Litteratur

Aarbakke (1990)	Aarbakke, Magnus, <i>Skatt på inntekt</i> , 4. utg., Universitetsforlaget AS 1990
Andersen, Busvold og Nilsen (2002)	Andersen, Trond-Erik, Børge Busvold og Per Harald Nilsen, <i>Naturalytelser</i> , Den norske Revisorforening 2002
Bjørklund (1987)	Bjørklund, Ole, «Ekstrafordeler (fringe benefits): Interne notateter» <i>Statistisk sentralbyrå</i> , 1987 s. 1-15
Fallan, Fallan og Lund (2019)	Fallan, Lars, Even Fallan og Thomas Lund, <i>Innføring i skatterett 2019-2020</i> , 37. utg., Gyldendal Norsk Forlag AS 2019
Hauge (2015)	Hauge, Harald, <i>Norsk Lovkommentar:</i>

	<i>Skatteloven</i> , Rettsdata.no (sist sjekket 5. juni 2020)
Knudsen og Ryen (2005)	Knudsen, Knud og Anne Ryen (red.), <i>Hvordan kan frynsegoder bli belønning?</i> J. W. Cappelen Akademisk Forlag 2005
Lignings-ABC (2003)	Skattedirektoratet, <i>Lignings-ABC 2003</i> , 25. utg., Gyldendal Norsk Forlag AS 2004
Lignings-ABC (2006)	Skattedirektoratet, <i>Lignings-ABC 2006</i> , 28. utg., Fagbokforlaget 2007
Lignings-ABC (2014)	Skattedirektoratet, <i>Lignings-ABC 2014 (elektronisk versjon)</i> , Fagbokforlaget 2014
Lygren (2019)	Lygren, Janne Hagen, «Grensen for skattefri personalrabatt i arbeidsforhold» <i>Idunn</i> , 2019 s. 144-151
Monsen (2012)	Monsen, Erik, <i>Innføring i juridisk metode og oppgaveteknikk</i> , Cappelen Damm AS 2012
Risanger (2010)	Risanger, Otto, <i>Ansattgoder</i> , Fagbokforlaget Vigmostad & Bjørke AS 2010
Skatte-ABC (2020)	Skattedirektoratet, <i>Skatte-ABC 2019/20 (elektronisk versjon)</i> , 2020
Stoveland (2000)	Stoveland, Per Helge, «Avlønning i form av naturalytelser» <i>Magma</i> , 2000
Taule (2006)	Taule, Ragnvald, <i>Escolas ordbok: Bokmål</i> , Escola forlag 2006
Zimmer (2009)	Zimmer, Frederik, «Fra frynseskatterettens alminnelige del» <i>Arbeid og rett: Festskrift til Henning Jakhellns 70-årsdag</i> , 2009 s. 623-645

Zimmer (2016)

Zimmer, Frederik, «Høyesterettsdommer i skattesaker 2015» *Skatterett 2016*
Universitetsforlaget AS, 2016 s. 189-255

Zimmer (2018)

Zimmer, Frederik, *Lærebok i skatterett*, 8. utg.,
Universitetsforlaget AS 2018

Nettadresser

Aarbakke (2015)

Aarbakke, Magnus, «Skatt» i Store norske leksikon, 2. januar 2015, <https://snl.no/skatt>
(sist sjekket 5. juni 2020)

NorgesGruppen (2020)

Anonym, «Dette er NorgesGruppen»,
NorgesGruppen, u.å.,
<https://www.norgesgruppen.no/om-oss/dette-er-norgesgruppen/> (sist sjekket 5. juni 2020)

NRK1 Debatten (2019)

NRK1, «Skatt på frynsegoder», NRK1
Debatten, 24. januar 2019,
<https://tv.nrk.no/serie/debatten/201901/NNFA51012419/avspiller> (sist sjekket 5. juni 2020)

Tjernshaugen mfl. (2020)

Tjernshaugen, Andreas, Halvard Hiis, Jan Fridthjof Bernt og Geir Sverre Braut,
«Koronavirus-pandemien i 2020» i Store medisinske leksikon, 29. april 2020,
https://sml.snl.no/koronavirus-pandemien_i_2020 (sist sjekket 5. juni 2020)

Virke (2020)

Anonym, «Trening», Virke, u.å.,
<https://www.virke.no/bransjer/trening/> (sist sjekket 5. juni 2020)